

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MARCELLO LORENZO OTTOBELLI AZEVEDO

CRIME TRIBUTÁRIO E LAVAGEM DE DINHEIRO: CONSIDERAÇÕES SOBRE O
PRODUTO DO CRIME E O DELITO ANTECEDENTE

CURITIBA

2020



MARCELLO LORENZO OTTOBELLI AZEVEDO

CRIME TRIBUTÁRIO E LAVAGEM DE DINHEIRO: CONSIDERAÇÕES SOBRE O
PRODUTO DO CRIME E O DELITO ANTECEDENTE

Monografia apresentada ao curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Brenner Lucchesi

CURITIBA

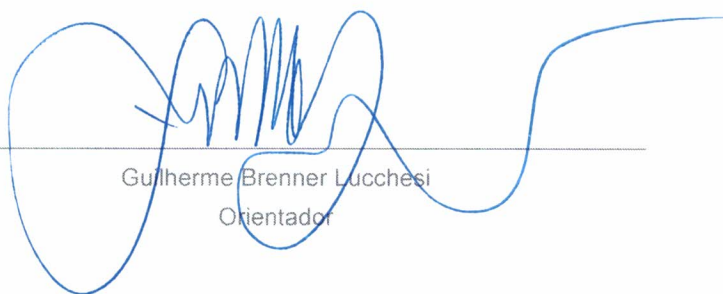
2020

TERMO

Crime tributário e lavagem de dinheiro: considerações sobre o produto do crime e o delito antecedente

MARCELLO LORENZO OTTOBELLI AZEVEDO

Monografia aprovada como requisito parcial para
obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade
de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade
Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:




Guilherme Brenner Lucchesi
Orientador

Coorientador



Rui Carlo Dissenha
1º Membro



Francisco de Assis do Rego Monteiro Rocha Jr.
2º Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, ao corpo docente e técnico da Universidade Federal do Paraná, sem os quais não alcançaria o término da graduação. Em especial, ao Prof. Dr. Guilherme Brenner Lucchesi pelos cruciais apontamentos durante a orientação desta pesquisa.

Agradeço aos familiares, cujo apoio inabalável durante as agruras, do curso e da vida, foi deveras importante para que mais esse objetivo se concretizasse. A confiança em mim depositada foi combustível para superação de qualquer obstáculo.

Agradeço aos amigos, que comigo dividiram o percurso, em momentos bons e ruins, sendo amparo para as tristezas e fonte para as alegrias.

Agradeço aos colegas e mentores, que durante as experiências de estágio proporcionaram todo o aprendizado necessário para o encaminhamento na vida profissional e, com certeza, impactaram na construção do presente.

Por fim, sou grato a todos que de alguma forma, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização desse projeto.

De que forma teus resultados serão diferentes se tomares sempre as
mesmas atitudes? (pensador anônimo)

RESUMO

O presente trabalho analisa a questão acerca do crime tributário como delito antecedente à lavagem de dinheiro. Para tanto, primeiramente é abordado o tipo de lavagem de dinheiro, tecendo considerações quanto a suas características e fases. Além disso, trata-se das nuances acerca da necessidade de infração antecedente para sua caracterização e da eliminação do rol taxativo destes pela Lei nº 12.683/2012. Em seguida, são trazidos à baila os crimes tributários, momento em que é tratado sobre a tutela penal da arrecadação e obrigação tributárias e os delitos fiscais em si. Após, é analisada a questão do delito tributário como antecedente de lavagem de dinheiro, iniciando pelo apontamento de posicionamentos favoráveis e contrários. Por fim, é abordada a questão da ausência de produto do crime tributário, bem como os efeitos da Súmula Vinculante nº 24, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, aplicação do princípio da insignificância nos crimes tributários e a contaminação do patrimônio lícito do agente.

Palavras-chave: Lavagem de dinheiro. Crime tributário. Delito antecedente. Produto do crime.

ABSTRACT

This research analyzes the issue of tax crime as an offense prior to money laundering. First, the type of money laundering will be addressed, making considerations to its characteristics and phases. In addition, will be mentioned the need for a previous infraction for its characterization and the exclusion of the previous crime list by Law number 12.683/2012. Then, tax crimes will be addressed, especially the criminal protection of tax collection and obligation, in addition to the tax offenses themselves. Finally, the question of tax offense as an antecedent of money laundering is analyzed, starting by pointing out favorable and opposite positions. At the end, the issue of the absence of a product of the tax crime is addressed, as well as the effects of the "Súmula Vinculante n. 24", the extinction of punishment by the payment of the tax, the application of the principle of insignificance in tax crimes and the contamination of the lawful assets of the agent.

Keywords: Money laundering. Tax crimes. Predicate offense. Proceeds of crime.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
2 LAVAGEM DE DINHEIRO E CRIMES TRIBUTÁRIOS	17
2.1 LAVAGEM DE DINHEIRO.....	17
2.1.1 Considerações, características e fases da lavagem de dinheiro.....	17
2.1.2 Histórico da criação do tipo	19
2.1.3 A infração penal antecedente.....	21
2.1.4 A eliminação do rol taxativo de crimes antecedentes pela Lei nº 12.683/2012	23
2.2 CRIMES TRIBUTÁRIOS	25
2.2.1 Tutela penal das obrigações tributárias.....	25
2.2.2 Tutela penal da <i>arrecadação tributária</i>	26
2.2.3 Obrigação, crédito e lançamento tributário.....	28
2.2.4 Arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e art. 168-A, §1º, inc. I do Código Penal.....	30
3 CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO ANTECEDENTES À LAVAGEM DE DINHEIRO ...	32
3.1 A QUESTÃO DO PRODUTO DO CRIME	32
3.2 POSICIONAMENTOS FAVORÁVEIS	34
3.2.1 Teoria da causalidade	34
3.2.2 Afetação patrimonial.....	35
3.2.3 Outros posicionamentos.....	36
3.3 POSICIONAMENTOS CONTRÁRIOS	36
3.4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E RESTITUIÇÕES INDEVIDAS	39
3.5 SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	41
3.5.1 Consumação do delito tributário.....	43
3.5.2 Contaminação dos valores sonegados	45
3.6 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE COM O PAGAMENTO DOS TRIBUTOS.....	48
3.7 PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS	50
3.8 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A CONTAMINAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍCITO.....	53
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
REFERÊNCIAS.....	59

1 INTRODUÇÃO

O tema do crime tributário como antecedente à lavagem de dinheiro começa a ganhar importância, no Brasil, após as alterações realizadas na Lei nº 9.613/1998 pela Lei nº 12.683/2012, em especial quanto à eliminação do rol taxativo de infrações antecedentes da lavagem.

Entretanto, a movimentação internacional já indicava essa possibilidade, como é o caso da França e da Bélgica, que já consideravam os crimes tributários como delitos antecedentes. A mudança na legislação nacional, então, veio para adequá-la aos mandamentos internacionais quanto à persecução da lavagem de dinheiro, tornando-a uma legislação de terceira geração (MACHADO, L. M., 2012).

Nesse sentido, faz-se necessário tecer considerações sobre o tipo de lavagem de dinheiro, suas características e fases, bem como trazer um breve histórico da criação do tipo. Neste primeiro capítulo, ainda, será tratado especificamente do papel da infração antecedente quanto à lavagem, além dos impactos das mudanças trazidas pela eliminação do rol taxativo destas.

Em seguida, serão analisados os crimes tributários, estudando-se a tutela penal das obrigações tributárias, que mostrará a importância do bem-jurídico penal *arrecadação tributária* (ESTELLITA, 2001). Após, a análise passa por conceitos próprios do direito tributário, como obrigação, crédito e lançamento tributários. Assim, passa-se ao estudo. Ao final deste capítulo serão tratados os crimes tributários em espécie, definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e art. 168-A, §1º, inc. I do Código Penal.

Por fim, será tratada expressamente a hipótese de os crimes tributários serem considerados delitos antecedentes à lavagem de dinheiro, sendo o primeiro ponto de interesse sua aptidão (ou não) para gerar produto do crime que constitua objeto material da lavagem. Em seguida, serão apontados os posicionamentos favoráveis e contrários à possibilidade aventada. Além dos posicionamentos contrários, que não se aplicam somente no Brasil, serão aventadas problemáticas específicas de nosso ordenamento jurídico, tal qual a aplicação da Súmula Vinculante nº 24 do STF, a extinção da punibilidade com o pagamento dos tributos e a aplicação do princípio da insignificância nos crimes fiscais. Encerrando o trabalho, serão feitas breves considerações sobre a contaminação do patrimônio lícito do autor de delitos tributários.

2 LAVAGEM DE DINHEIRO E CRIMES TRIBUTÁRIOS

2.1 LAVAGEM DE DINHEIRO

2.1.1 Considerações, características e fases da lavagem de dinheiro

A lavagem de dinheiro pode ser definida como o ato ou a sequência de atos praticados para mascarar a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, valores e direitos de origem ilícita, visando a reinserção desses na economia formal em aparente licitude (BADARÓ; BOTTINI, 2019, p. 25).

Para BLANCO CORDERO (2015, p. 107), a lavagem é um “processo em virtude do qual os bens de origem delitiva se integram ao sistema econômico legal com aparência de terem sido obtidos de forma lícita”.

No mesmo sentido, PITOMBO (2003, p. 36) assevera que a lavagem de dinheiro se apresenta como atividade, ou seja, “realização de atos concatenados no tempo e no espaço, objetivando seja atingida determinada finalidade”.

Vê-se, portanto, que há divergência na doutrina quanto à possibilidade de que a lavagem se perfaça em um só ato. Nos afiliamos, no presente, à corrente que entende a lavagem como um processo ou o encadeamento de vários atos, visto que o *processo* de lavagem é sempre aperfeiçoável, cabendo realizar uma nova operação que distancie ainda mais o bem de sua procedência ilícita (ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, pp. 32-33).

Em suma, na lavagem de dinheiro, o que se pretende é afastar o passado sujo desses bens, direitos ou valores, movimento iniciado com a ocultação e finalizado com a (re)introdução na economia lícita.

Para que se concretize a lavagem de dinheiro, se faz necessária a prática de uma infração penal antecedente, a qual representa a origem do recurso ilícito. Assim, para melhor entendimento do tipo penal, utiliza-se a divisão deste em 3 fases: início com a ocultação dos valores auferidos; desenvolvimento nas diversas operações de dissimulação da origem e completude com a reinserção do capital na economia formal com aparência de licitude.

Nem sempre, contudo, é passível de identificação o contorno de cada uma das fases acima descritas, visto que, na prática, é comum a sobreposição entre as etapas do delito, o que implica em dificuldades para reconhecimento do término de uma e início de outra (CALLEGARI; WEBER, 2017, p. 37).

Conforme acima apontado, a fase inicial da lavagem é a de ocultação ou colocação (*placement*), ou seja, o movimento para distanciar o valor de sua origem criminosa, com a alteração qualitativa dos bens, distanciando-os da infração antecedente (BLANCO CORDERO, 2015, pp. 77-78). TONDINI (2009, p. 23) sustenta que esse é o momento no qual os delinquentes estão mais vulneráveis, eis que as autoridades estão focadas nesse movimento financeiro inicial, quando muito dinheiro é convertido, facilitando a descoberta.

Na mencionada primeira instância, CALLEGARI e WEBER (2017, p. 21) apontam quatro como os principais canais de vazão aos capitais: “instituições financeiras tradicionais, instituições financeiras não tradicionais, inserção nos movimentos financeiros diários e outras atividades que transferirão o dinheiro, além das fronteiras nacionais”.

Além disso, são exemplos da ocultação o depósito ou movimentação de valores obtidos pela prática criminosa em fragmentos, denominado *smurfing* ou *structuring* (BLANCO CORDERO, 2015, p. 79), a conversão dos bens ilícitos em moeda estrangeira, seu depósito em conta de pessoas interpostas (laranjas) e a transferência do capital sujo para fora do país, para contas, empresas ou estruturas nas quais o titular dos bens não seja identificado (MAIA, 2007, p. 37).

A etapa seguinte é a dissimulação, também conhecida como mascaramento ou estratificação (*layering*), a qual é caracterizada pelo uso de transações comerciais ou financeiras, posteriores à ocultação, e que contribuem para o afastamento dos valores de sua origem ilícita (MAIA, 2007, p. 39). Como já mencionado, a fase de ocultação é a de maior vulnerabilidade dos delinquentes, sendo que, superada, inicia-se a utilização de complexas operações na tentativa de distanciar de forma definitiva o dinheiro das atividades que o originaram.

Em geral, são efetuadas diversas operações em instituições financeiras ou não, situadas em países distintos – muitos dos quais caracterizados como paraísos fiscais – o que dificulta o rastreamento dos bens. São exemplos da dissimulação o “envio do dinheiro já convertido em moeda estrangeira para o exterior via cabo para contas de terceiros ou empresas das quais o agente não seja beneficiário ostensivo” (BADARÓ; BOTTINI, 2019, p. 29), a conversão do dinheiro em instrumentos financeiros e a venda de bens adquiridos na primeira fase (CALLEGARI, 2008, p. 54).

Como os lavadores buscarão movimentar o dinheiro de todas as formas possíveis, preferencialmente entre instituições bancárias, moedas diferentes ou tipos

diferentes de investimento dentro do banco, os centros *offshore* se destacam nessa fase, servindo como base para inúmeras transferências (CALLEGARI; WEBER, 2017, p. 36).

Por fim, a integração, ato final da lavagem, é a introdução dos valores na economia formal com aparência de licitude. Busca-se explicar a razão pela qual o lavador possui o dinheiro através de diversos métodos para justificar sua riqueza.

Há, por conseguinte, reciclagem em simulações de negócios lícitos, a exemplo de transações de importação/exportação simuladas, com preços excedentes ou subfaturados, compra e venda de imóveis com valores diferentes daqueles de mercado, ou em empréstimos de regresso (*loanback*), o pagamento de protesto de dívida simulada via cartório (BLANCO CORDERO, 2015, pp. 87-93), dentre outras práticas.

A legislação brasileira, por sua vez, não traz a exigência de completude do ciclo acima descrito para tipicidade da lavagem de dinheiro. Não é necessária, portanto, a efetiva integração do capital à economia lícita para a tipicidade penal. Basta, por exemplo, a consumação da primeira etapa – ocultação – para a materialidade delitiva, incidindo sobre ela a mesma pena aplicável à dissimulação ou integração (BADARÓ; BOTTINI, 2019, p. 29).

Por outro viés, mesmo que o delito já esteja consumado desde a fase inicial de ocultação, esse só se perfaz com a presença de um elemento subjetivo que permeia todas as etapas acima descritas: “a vontade de lavar o capital, de reinseri-lo na economia formal com aparência de licitude” (BADARÓ; BOTTINI, 2019, p. 29).

2.1.2 Histórico da criação do tipo

A utilização do termo lavagem de dinheiro pela primeira vez remonta às autoridades estadunidenses no contexto de descrição dos métodos utilizados pela máfia nos anos 30 para justificar a origem de recursos ilícitos: a exploração de máquinas de lavar roupas automáticas (BADARÓ; BOTTINI, 2019, p. 25).

Alguns países usam essa terminologia para se referir ao delito, casos de EUA, Inglaterra, Alemanha e Argentina, enquanto a Itália, por exemplo, utiliza o termo reciclagem, e Espanha, França e Portugal preferem branqueamento. Já o Brasil, pela possível conotação racista do termo branqueamento, preferiu a adoção do termo lavagem de dinheiro (BRASIL, 1996, item 13).

A criminalização da lavagem de dinheiro foi objeto de vários instrumentos de Direito Internacional, com destaque para as Convenções de Viena (BRASIL, 1991), de Palermo (BRASIL, 2004) da ONU contra a Corrupção (BRASIL, 2006). O Grupo de Ação Financeira Internacional (GAFI) sugeriu a criminalização logo nas suas primeiras Recomendações, emitidas em 1990.

O Brasil, então, signatário da Convenção de Viena, aprovou a Lei nº 9.613/1998, responsável criação da figura típica da “lavagem” ou ocultação de bens, direitos ou valores, diante da qual se fazia necessário a existência de um crime antecedente. À época da promulgação da lei, os antecedentes se limitavam a: a) tráfico ilícito de entorpecentes ou drogas e afins; b) terrorismo e seu financiamento; c) contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção; d) extorsão mediante sequestro; e) crimes contra a Administração Pública; f) crimes contra o sistema financeiro; g) crimes cometidos por “organização criminosa” e finalmente aquele praticado por particular contra a administração pública estrangeira (LEMOS, 2016, p. 190).

A Convenção de Palermo, entretanto, já sinalizava a tendência internacional pela abolição do rol de crimes antecedentes. O texto aponta que o delito decorre da “mais ampla gama possível de infrações principais” ou “infrações graves” (art. 6, 2, a).

Em fevereiro de 2012, então, o GAFI divulgou atualização de suas Recomendações com a inclusão, entre outras alterações, no Glossário de delitos antecedentes os crimes tributários¹.

Em que pese não possuir a mesma capacidade coercitiva e punitiva das Convenções internacionais, o grupo se presta a desenvolver pesquisas e emitir recomendações do que entende serem as mais atuais políticas de combate à lavagem de dinheiro. Atualmente formada por 39 países-membros, realiza constante avaliação do *compliance* dessas recomendações pelas diferentes nações do mundo, emitindo um relatório daqueles que estão em conformidade com as orientações, listando especialmente os que não estão. Desse modo, em que pese não possuir capacidade sancionadora, cria uma espécie de incentivo econômico aos países para que adotem essas recomendações ou, do contrário, serão listados como “países não cooperantes”

¹ *In verbis*: “smuggling (including in relation to customs and excise duties and taxes); tax crimes (related to direct taxes and indirect taxes)” (FATF-GAFI, 2012, p. 113)

pelo GAFI e, conseqüentemente, se tornará um país menos atrativo aos demais para estabelecer relações econômicas. Trata-se de um instrumento de *soft law*.

Ainda que, à época, os crimes tributários já fossem considerados delitos antecedentes em algumas jurisdições, a recomendação do GAFI é de suma importância, dado o caráter transnacional envolvendo a tipificação da lavagem de dinheiro, tornando-se a questão critério de avaliação dos países quanto à efetividade no combate à lavagem.

Nesse contexto, destaca MACHADO (2012, p. 339) o entendimento, sustentado pelo GAFI com o bordão “ameaça sem fronteira”, de que as tentativas de prevenção à lavagem de dinheiro por parte de apenas alguns países seriam ineficazes, com a criação de obstáculos nas investigações criminais e no rastreamento dos bens.

Assim, justificam-se os esforços empreendidos para uma harmonização das legislações nacionais, para compatibilização de preceitos e facilitação de comunicações, atos e diligências conjuntas (BADARÓ; BOTTINI, 2019, p. 36). Os esforços surgidos ensejaram a celebração de diversos tratados e convenções para a prevenção e o combate à lavagem de dinheiro, cujo foco inicial era o tráfico de drogas e seus benefícios patrimoniais.

Entre outros fatores de contexto internacional, como a influência das políticas dos Estados Unidos de combate às drogas, as avaliações do GAFI em relação ao Brasil (GAFI, 2010) pressionaram pela alteração na Lei de Lavagem de Dinheiro. O fato se concretizou com a transformação do Projeto de Lei nº 3.443/2008, mencionado no sobredito relatório, na Lei Ordinária nº 12.683/2012, responsável pela eliminação do rol taxativo de crimes antecedentes.

2.1.3 A infração penal antecedente

Conforme já apontado, a lavagem de dinheiro vincula-se intrinsecamente ao prévio cometimento de infração penal, dependendo, por conseguinte, do acontecimento do crime anterior (PITOMBO, 2003, p. 109).

Nesse sentido, identifica-se acessoriedade entre os delitos anterior e posterior, muito pela existência do primeiro delito já possuir todas as condições de punibilidade como delito consumado ou tentado, sendo o segundo uma nova fase de ação, igualmente delitiva, que se distingue do primeiro, muitas vezes, pela tutela de

bem jurídico distinto (CARRARA, 1988, p. 263). Ou seja, o existir do delito acessório depende de outro delito principal, que lhe é verdadeiro pressuposto.

Assim, há entre os crimes antecedentes e a lavagem de dinheiro, uma relação de acessoriedade material (PITOMBO, 2003, p. 110), visto que, sem a ocorrência do crime antecedente, é impossível originar-se o objeto de ação da lavagem de dinheiro e, conseqüentemente, tipificá-la.

Sabendo que a lavagem de dinheiro pressupõe que o crime antecedente seja apto a conceder-lhe bens, direitos ou valores, que serão objeto material da lavagem, o nexó entre o delito anterior e os bens é submetido à teoria da causalidade, no direito brasileiro regida pela equivalência das condições (*conditio sine qua non*), conforme art. 13 do Código Penal.

O produto direto, ou simplesmente, produto da infração é o resultado útil imediato da operação delinquencial (PITOMBO, S. M. M., 1972, p. 9) a exemplo do veículo furtado ou o dinheiro roubado. Já o produto indireto, também chamado de “provento da infração ou proveito do crime”, corresponde o resultado útil mediato da operação delinquencial, isto é, o “benefício obtido pelo delinquente, decorrente da utilização ou transformação econômica do produto direto do crime” (BADARÓ, 2016, p. 76).

A teoria da equivalência das condições significa que todas as condições se consideram causa do resultado, desde que imprescindíveis à sua produção (GRECO; ASSIS, 2014, p. 85). Quando se suprime uma condição e na hipótese há desaparecimento do resultado, esta *conditio sine qua non* é causa desse resultado.

Assim, os bens procedem de um crime antecedente, que mentalmente suprimido, leva ao desaparecimento dos bens em sua configuração concreta ou em sua titularidade econômica (BLANCO CORDERO, 2015, pp. 379-380).

Para PITOMBO (2003, p. 117), então, toda problemática dos bens, provenientes de crime antecedente, encontra-se no âmbito do objeto material do delito de lavagem de dinheiro, afirmando-se que crime é elemento normativo do tipo.

Adotado o conceito analítico de crime – conduta típica, antijurídica e culpável (ZAFFARONI; PIERANGELI, 2007, p. 339) – vê-se que é reconhecida como punível a lavagem de dinheiro, mesmo que desconhecido ou isento de pena o autor do crime antecedente. Isso, pois há menção expressa no art. 2º, §1º da Lei nº 9.613/1998 à exclusão da culpabilidade.

Importa, portanto, na configuração da lavagem de dinheiro, ao injusto antecedente, a ação típica e antijurídica, com independência de ser culpável ou punível, alterando, por conseguinte, o conceito de crime, previsto no art. 1º da legislação em questão, sem violar o princípio do *nullum crimen sine culpa* (PITOMBO, 2003, p. 119).

Nesse sentido, vê-se que o legislador buscou diminuir as exigências quanto à prova da existência desse crime antecedente, sendo que, para o recebimento da denúncia, são suficientes apenas indícios da ocorrência do fato anterior (art. 2º, §1º, da Lei nº 9.613/198).

PITOMBO (2003, pp. 128-129) defende, entretanto, que houve certo engano ao se relacionar indícios (art. 296, CPP) à prova da materialidade do crime antecedente. Para o autor, o crime anterior é elemento objetivo da lavagem de dinheiro e, portanto, deve ser evidenciado para a plena tipicidade da infração penal posterior. Assim, a certeza jurídica quanto à existência do fato anterior permite deduzir a ocorrência da lavagem.

Não se deve, por conseguinte, perder de vista que “indícios suficientes do crime antecedente” se mostram pretensa fórmula, que fere a regra da não consideração prévia da culpabilidade (art. 5º, LVII, CF), visando facilitar a admissibilidade da acusação (PITOMBO, 2003, p. 131).

Dessarte, no curso da instrução criminal, a acusação terá de provar que os bens objeto da suposta lavagem de dinheiro, provêm de determinado crime antecedente, do qual não se tenha dúvidas da ocorrência, resultando, caso contrário, em atipicidade da conduta (PITOMBO, 2003, pp. 131-132).

2.1.4 A eliminação do rol taxativo de crimes antecedentes pela Lei nº 12.683/2012

Conforme acima mencionado, a pressão internacional foi um dos fatores para que fosse alterada a Lei de Lavagem de Dinheiro (Lei nº 9.613/1998). A atual redação da lei prevê que toda e qualquer infração penal pode ser antecedente do crime em questão. Abdicou-se, portanto, do sistema de rol taxativo, além do modelo da moldura penal, na medida em que qualquer crime ou contravenção podem produzir produtos passíveis de reciclagem (BADARÓ; BOTTINI, 2019, p. 95).

Nesse sentido, BADARÓ e BOTTINI (2019, pp. 95-96) tecem críticas à eliminação do rol de delitos antecedentes, considerando-a exagerada, uma vez que:

a) a prática concursiva de delitos patrimoniais com a lavagem possibilita a prisão preventiva, indo de encontro à política de desencarceramento² e b) dificulta a aplicação da suspensão condicional do processo e a substituição pela pena restritiva de direitos (art. 44, CP).

Mais adequado, para os autores, seria a adoção da moldura penal para os antecedentes, atrelando a lavagem de dinheiro apenas a crimes graves. Poder-se-ia utilizar o patamar da pena máxima de 4 anos – prevista para substituição da privação de liberdade pela restrição de direitos e indicada na Convenção de Palermo como critério de infração grave (BRASIL, 2004, art. 2º, b). Essa restrição teria como objetivo “evitar efeitos concretos contraproducentes, como a banalização da norma penal, a inviabilidade do funcionamento das unidades judiciais e a ampliação da crise carcerária nacional” (BADARÓ; BOTTINI, 2019, pp. 96-97).

A partir da mudança provocada com a eliminação do rol taxativo de crimes antecedentes, trazida pela Lei nº 12.683/2012, a possibilidade, então, de que quaisquer infrações penais que gerem bens ou valores possam configurar crime antecedente de lavagem passou a ser enfrentada pela doutrina e jurisprudência pátrias.

Nesse sentido, ganha especial contorno a discussão acerca da posição dos delitos tributários como crime antecedente. Isso porque são diversos os pontos de tensão envolvendo a questão, sobressaindo-se as seguintes indagações: os crimes tributários podem produzir objeto material da lavagem de dinheiro? O autor de crime tributário pode ser responsabilizado por autolavagem? Qual o momento consumativo do crime tributário tendo em vista a Súmula Vinculante nº 24 do STF? (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 15).

No mesmo sentido, BLANCO CORDERO (2012, p. 408-411) elenca as quatro espécies de argumentos contrários a que os delitos fiscais possam ser considerados antecedentes da lavagem: a) o argumento relacionado com o objeto material; b) o argumento relacionado à conduta típica; c) o argumento da prescrição e d) o argumento político-criminal.

² Além disso, à época da edição do livro (2019) ainda não havia sido promulgada a Lei nº 13.964/2019, comumente denominada Pacote Anticrime, que, dentre outras alterações, positivou o Acordo de Não-Persecução Penal (art. 28-A, CPP). O patamar de pena para aplicação do ANPP é a pena mínima do crime não ultrapassar 4 (quatro) anos, situação semelhante à possibilidade de prisão preventiva no concurso material do furto ou estelionato com a lavagem de dinheiro.

Superados os esclarecimentos iniciais acerca do delito de lavagem de dinheiro, faz-se necessário, para o deslinde do estudo do objeto central do presente trabalho, o estudo dos crimes tributários, o que se faz adiante, iniciando pela questão da tutela penal do sistema tributário.

2.2 CRIMES TRIBUTÁRIOS

2.2.1 Tutela penal das obrigações tributárias

Para que se analise, mais à frente, os conceitos de obrigação, crédito e lançamento, atinentes à matéria fiscal e dispostos no CTN e legislações adjacentes, além dos crimes tributários em espécie, primeiramente é necessário tecer comentários sobre a questão da tutela penal do sistema tributário.

HELOÍSA ESTELLITA (2001, p. 171) defende que, para a identificação de um núcleo axiológico digno da tutela penal acerca do sistema constitucional e as obrigações tributárias, é necessário o estudo dos requisitos necessários para que se possa afirmar a constituição de um bem jurídico-penal.

Assim, dada a condição de natureza coletiva atribuída ao tributo, vê-se que, primeiramente, faz-se mister a análise da tutela penal de interesses coletivos, para que se constate a relevância constitucional do fenômeno tributário a fim de investigar o aspecto do merecimento de pena (ESTELLITA, 2001, p. 172).

Inicia, então, calcada nos estudos de João Marcello de Araújo Júnior (1995, p. 37 apud ESTELLITA, 2001, p. 175), afirmando que o Estado Democrático de Direito acresceu os valores *superindividuais*³, o que acarretou o agigantamento e indeterminação das normas que os protegiam. Tais mudanças, por óbvio, causaram efeitos no Direito Penal.

Nesse sentido, a autora assevera a necessidade de limitação da tutela penal quanto aos bens jurídicos *superindividuais* na dimensão da consecução da dignidade da pessoa humana, ou seja, de relevância constitucional e reconduzíveis à pessoa humana; bens jurídico-penais (ESTELLITA, 2001, p. 175).

Passa-se, por conseguinte, ao estudo do sistema tributário na Constituição Federal para que seja determinada a presença (ou não) de um valor essencial,

³ A autora prefere a utilização do termo “interesses superindividuais” por tratar-se de gênero no qual se incluem tanto os “interesses coletivos” quanto os “interesses difusos” (ESTELLITA, 2001, p. 173).

concreto e determinado, e reconduzível à pessoa humana, requisitos necessários à afirmação do merecimento de pena (ESTELLITA, 2001, p. 180).

A análise realizada pela obra de ESTELLITA (2001, p. 181) defende que o sistema tributário nacional é destinado, essencialmente, a servir de instrumento ao alcance das metas de justiça e igualdade sociais.

O tributo é, portanto, o instrumento por excelência para obtenção de recursos, sendo que sobredito sistema estrutura normativamente a atividade de obtenção de receita tributária. De fácil constatação, então, que todos os valores que fundamentam e dirigem o sistema tributário nacional visam, em última análise, fomentar a dignidade da pessoa humana (ESTELLITA, 2001, p. 183).

A autora, entretanto, faz ressalva quanto ao patrimônio público, entendendo que este não é passível de enquadrar-se como bem jurídico tutelável no seio do atual ordenamento jurídico brasileiro. Critica, ainda, o uso de expressões vagas como ordem econômica ou ordem tributária, as quais não correspondem às necessidades de concretude e limitação próprias do Direito Penal (ESTELLITA, 2001, pp. 184-187).

Para ESTELLITA (2001, p. 188), o que se deve tutelar, então, é a arrecadação tributária, entendida como instrumento de formação da receita pública e implemento das metas sociais definidas na Constituição, representando, assim, valor *superindividual*, com relevância constitucional e reconduzível à pessoa humana. Está apto, portanto, a exercer as funções de limite ao *ius puniendi*.

Nova ressalva é feita, contudo, no que diz respeito à necessidade de pena, não aprofundada no estudo em comento, mas que é delicada, principalmente, no que diz respeito à aferição da danosidade social da conduta em um bem jurídico *superindividual* de tamanha amplitude socioeconômica. Defende que, para isso, sejam estabelecidos padrões mínimos de desvalor do resultado a fim de fixar um limite entre o ilícito administrativo e o penal, a significância e a insignificância penal (ESTELLITA, 2001, pp. 189-190).

2.2.2 Tutela penal da *arrecadação tributária*

O art. 113 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) dispõe que a obrigação tributária é principal ou acessória, definindo que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador (§1º) e que a acessória decorre apenas da legislação

tributária (§2º). Assim, a principal exige o acontecer de um fato jurígeno e a acessória, não (COELHO, 2020, p. 437).

Para ESTELLITA (2001, p. 191), a existência da obrigação tributária principal representa pressuposto elementar da possibilidade de ofensa – no sentido de lesão ou perigo – ao bem jurídico-penal da arrecadação tributária.

Ocorre que, a exigibilidade do crédito tributário, circunstância essencial para que se possa avaliar a eventual lesão ao bem jurídico *arrecadação tributária*, correlato à obrigação principal, depende da sua apuração. Esta, por sua vez, se perfaz, na maioria das vezes, com base ou por meio dos elementos de informação trazidos pelo contribuinte, através do cumprimento das obrigações acessórias (ESTELLITA, 2001, pp. 191-192).

O caráter instrumental das obrigações tributárias acessórias, porém, não lhe confere relevância constitucional própria, autorizadora da tutela pena autônoma. Por outro lado, o descumprimento dessas obrigações demonstra aptidão para colocar em perigo o bem jurídico-penal, tratando-se de meio pelo qual se pode alcançar a ofensa ao bem jurídico *arrecadação tributária* (ESTELLITA, 2001, pp. 195-196).

Para tanto, deve ser verificado o ponto no qual a relevância constitucional da arrecadação tributária autorizará a antecipação da tutela penal ao momento do descumprimento da obrigação acessória como momento de perigo direto ou indireto (ESTELLITA, 2001, p. 197).

Nesse diapasão, a autora propõe, com base nas propostas de ANGIONI (1983, p. 185, apud ESTELLITA, 2001, p. 201), duas conclusões:

- a) em caso de lesão e perigo direto ao bem jurídico da arrecadação tributária, há relação de proporcionalidade que autoriza a cominação de pena restritiva de liberdade, cuja quantidade, porém, deverá ser menor no segundo caso;
- b) em caso de perigo indireto ao bem jurídico da arrecadação tributária há relação de proporcionalidade que autoriza o emprego exclusivo de outras sanções penais menos graves que a restritiva de liberdade (perda de bens, multa, prestação social alternativa, suspensão ou interdição de direitos – art. 5º, XLVI, da Constituição). (ESTELLITA, 2001, p. 201).

Vê-se, portanto, que a tutela penal da arrecadação tributária, embora contrastada pelo necessário respeito ao bem jurídico da propriedade, tem importância extraída de sua instrumentalidade no que diz respeito à consecução dos objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal (ESTELLITA, 2001, p. 223).

Para ESTELLITA (2001, p. 223) o bem jurídico *arrecadação tributária* goza de status de primariedade, sendo que, por isso, as proposições acerca da análise das obrigações tributárias à luz desse bem jurídico permitem afirmá-lo como limite ao *ius puniendi* e instrumento crítico do direito positivo.

Essa é a razão pela qual se permite a proposição de critérios reguladores da antecipação da tutela da arrecadação tributária, os quais têm efeitos sobre a constitucionalidade e a amplitude das normas incriminadoras do direito positivo (ESTELLITA, 2001, p. 224).

Estabelecidas as premissas acima expostas, necessários breves esclarecimentos dogmáticos dos conceitos de obrigação, crédito e lançamento tributário.

2.2.3 Obrigação, crédito e lançamento tributário

Quanto à obrigação tributária, dispõe o art. 114 do CTN que essa deriva da lei e surge com a ocorrência do fato gerador, sendo sua existência, portanto, dependente da existência de lei e fato contemplado por suas hipóteses. O crédito tributário, por sua vez, é o reflexo (BORGES, 1981, p. 11) da obrigação surgida com a ocorrência do fato impositivo, visto que a obrigação impõe um dever ao qual, logicamente, está vinculado alguém que detém o direito de crédito.

O surgimento de uma obrigação tributária é determinado, então, pela aplicação de uma cadeia de normas, as quais, entretanto, nem sempre estabelecem com nitidez o que é proibido, permitido e obrigatório (ANDRADE FILHO, 2015, p. 144). Assim, o sistema de normas do CTN procura garantir ao sujeito passivo que conteste a legitimidade de tal obrigação, o que se faz, como resguardo da legalidade, através de um processo administrativo.

Via de regra, sobredito processo administrativo tem início com o lançamento tributário, o qual é expedido pela administração após análise de documentos e/ou negócios praticados pelo sujeito passivo e que tenham consequências tributárias. Via de regra porque leis posteriores ao CTN criaram obrigações de declaração para o sujeito passivo, o denominado “autolancamento”.

O lançamento tributário, de acordo com o art. 142 do CTN, tem como finalidade constituir o crédito tributário por ato expedido pela autoridade administrativa, a qual deve: (i) verificar a ocorrência do fato gerador; (ii) determinar a matéria

tributável e realizar o cálculo do imposto devido; (iii) identificar o sujeito passivo e (iv) eventualmente, propor a aplicação de penalidade.

O instrumento para constituição definitiva do crédito tributário, portanto, é o lançamento tributário. Sem que esse lançamento seja eficaz – ou assim considerado aquele que está em condições de realizar, em toda sua plenitude, a sua missão ou finalidade institucional – ele não tem poderes de cumprir o seu desiderato legal, acima apontado (ANDRADE FILHO, 2015, p. 152).

Esse lançamento, contudo, não é a palavra final sobre haver ou não tributo devido, já que pode vir a ser anulado por questões de ordem material ou formal. O lançamento, por si só, não permite a execução pela própria administração, mas sim atribui liquidez e certeza, inerentes à dívida ativa suscetível de execução judicial, segundo o disposto pelo art. 201 do CTN e na Lei nº 6.830/80.

Conforme apontado acima, o sujeito passivo tem o direito de impugnar o lançamento, o que ocorre através de processo administrativo. Quando exercida tal faculdade, há suspensão da exigibilidade do crédito, prevista no art. 151, III do CTN, para que se inicie a eliminação de incertezas a respeito da legalidade ou não do lançamento, o que pode culminar com a alteração ou até mesmo extinção do crédito tributário. Mencionada suspensão impede a atribuição de certeza e liquidez da prestação ao crédito tributário, requisitos indispensáveis ao ajuizamento de eventual ação de execução, o que é disposto no art. 204 do CTN.

A incerteza que o lançamento tributário pretende elidir causa efeitos em relação à aplicação da lei penal, que só incide quando provado o descumprimento total ou parcial da obrigação de pagamento do débito tributário. Por sua vez, a prova do descumprimento só se dá com o final do processo administrativo, quando o lançamento se torna imutável administrativamente e há constituição definitiva do crédito tributário (ANDRADE FILHO, 2015, p. 156).

O lançamento se torna definitivo, por sua vez, com o exaurimento da via administrativa, cujos efeitos quanto aos crimes tributários, e possíveis relações com a lavagem de dinheiro, especialmente no que tange à Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, serão tratados no próximo capítulo.

Deixando de lado a questão da extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida tributária, mais adiante tratada, tem-se que após o exaurimento administrativo há possibilidade de deflagração da ação penal. Possibilidade, pois há de ser apurado

o dolo na conduta do sujeito passivo, dada a ausência de previsão de modalidade culposa nos delitos tributários.

Assim, passa-se à análise dos crimes tributários em espécie, cujos tipos estão descritos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e no art. 168-A, §1º, I do Código Penal.

2.2.4 Arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e art. 168-A, §1º, inc. I do Código Penal

O art. 1º da Lei nº 8.137/1990 traz tipo legal de crime que exige lesão ao bem jurídico da arrecadação tributária, o que, entretanto, não se vê disposto em seu parágrafo único, no qual se entrevê a criminalização do mero descumprimento de obrigação acessória.

O comando legal da disposição contida no parágrafo único viola, portanto, a Constituição Federal no acima exposto quanto à impossibilidade de tutela penal autônoma das obrigações acessórias, visto não possuírem relevância constitucional própria. Ainda, não há que se pensar em antecipação da tutela penal pois a conduta ali prevista não implica sequer perigo indireto ao bem jurídico em questão (ESTELLITA, 2001, p. 224).

Para além disso, ESTELLITA cita a compreensão à referência ao disposto no inc. V do *caput*, como exigência de lesão ao bem jurídico, asseverando que esta se faz desnecessária dada a descrição, com maior precisão, no próprio inc. I do *caput* (ESTELLITA, 2001, p. 224).

Quanto ao art. 2º, pela existência de diversos tipos legais de crime nos incisos, estes serão analisados separadamente, sendo que, em relação ao inciso II, pelas singularidades próprias, será analisado em conjunto ao disposto no art. 168-A, §1º, I do Código Penal.

Assim, o tipo descrito no inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/1990 é crime de perigo concreto e direto para o bem jurídico tutelado, dada a exigência do descumprimento de obrigações acessórias com real potencialidade lesiva. No que tange ao inciso III, vê-se que este não trata de obrigações tributárias (ESTELLITA, 2001, p. 224).

O inciso IV, por sua vez, trata-se de hipótese de lesão, visto que, com o desfrute indevido do incentivo fiscal, o que se dá é o inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo. Já o inciso V prevê duas modalidades de conduta. Na primeira, utilização de programa de processamento de dados, verifica-se caso de

perigo indireto ao bem jurídico, enquanto a segunda, divulgação de tais programas, não ofende a arrecadação tributária (ESTELLITA, 2001, p. 225).

Por fim, os tipos descritos no art. 2º, II da Lei 8.137/90 e no art. 168-A, §1º, I do Código Penal, cuidam do descumprimento da obrigação principal de pagar tributo e, portanto, de lesão ao bem jurídico (ESTELLITA, 2001, p. 226).

Discorrido todo o arcabouço teórico entre o delito de lavagem de dinheiro e os crimes tributários, de forma independente, passa-se à questão central do presente trabalho, qual seja, a possibilidade de que o delito fiscal constitua infração penal antecedente da lavagem de capitais.

3 CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO ANTECEDENTES À LAVAGEM DE DINHEIRO

Conforme acima exposto, a alteração na Lei de Lavagem de Dinheiro ocorrida em 2012 extinguiu o rol taxativo de delitos antecedentes à lavagem de dinheiro, o que permite, por conseguinte, que os crimes contra a ordem tributária sejam considerados aptos a constituir infração anterior da lavagem.

Nesse sentido, existem algumas discussões sobre a possibilidade acima aventada, como, por exemplo, no que diz respeito à constatação do produto dos crimes tributários e se este produto possui aptidão para tornar-se objeto material do delito de lavagem de dinheiro. Essas problemáticas, e os posicionamentos tomados a partir delas, serão adiante discorridas.

3.1 A QUESTÃO DO PRODUTO DO CRIME

A Lei nº 9.613/1998 define o objeto material da lavagem de dinheiro como “bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal” (art. 1º). Para serem considerados “sujos”, portanto, passíveis de configurar o objeto material da lavagem, os bens devem ser provenientes de um delito (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 22).

Como produto do crime, BADARÓ define que este é a utilidade diretamente obtida com o resultado da infração antecedente, sendo que há uma total ilicitude desse bem, produto ou valor, sendo inconteste a possibilidade de lavagem de dinheiro. Já no caso de produto indireto, a aplicação pura e simples da teoria da equivalência (*conditio sine qua non*) pode levar a uma ampliação exagerada das situações caracterizadoras da lavagem de dinheiro, tendo por consequência a possibilidade de se retirar da circulação econômica uma parcela significativa dos bens, produtos e valores existentes na economia mundial (BADARÓ, 2016, p. 73).

No caso dos crimes tributários, entretanto, a questão não é de fácil resolução, uma vez que, na maioria dos casos, a origem do patrimônio do autor é lícita, sendo que os valores que se deixou de recolher ao Fisco apenas ali permanecem (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 22).

A questão na Espanha é tratada por BLANCO CORDERO⁴, pois o sistema jurídico espanhol considera, no artigo 1.2 da Lei 10/2010, a cota sonegada nos casos de delitos contra a Fazenda Pública como bens procedentes de delitos (ESPANHA, 2010).

Em que pese haja definição legal expressa, mesmo na Espanha a questão permanece controversa, principalmente com dúvidas sobre a possibilidade de que a Lei, que se restringe expressamente à regulação da lavagem de dinheiro em âmbito administrativo, produza também efeitos no âmbito penal (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 22).

Sobre isso, entretanto, BLANCO CORDERO (2015, p. 491) é enfático ao afirmar que não faria sentido entender a Lei como restrita ao âmbito administrativo, tendo em vista que harmonizar a definição de lavagem de dinheiro nas normativas administrativa e penal é justamente o objetivo da legislação.

Assevera, ainda, que a intenção do legislador era de dirimir as possíveis dúvidas que parecia haver na doutrina ao interpretar a legislação vigente, que admite qualquer atividade delitiva como prévia à lavagem (BLANCO CORDERO, 2015, p. 492). Essa é, inclusive, a linha de posicionamento adotada pelo Tribunal Supremo espanhol, no caso *Ballena Blanca* (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 23), no qual concluiu-se que a intenção do legislador é a de esclarecer as possíveis dúvidas quanto à interpretação da legislação vigente (ESPANHA, STS 8701/2012, 2012, p. 164, trad. nossa).

Em suma, o debate quanto à possibilidade de que crimes tributários sejam antecedentes à lavagem de dinheiro centraliza-se na questão acerca da possibilidade de apenas os valores que se incorporam ao patrimônio do autor serem considerados objeto material da lavagem ou “também aqueles que, e embora originados em uma atividade lícita, permaneçam no patrimônio em virtude de alguma infração penal” (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 23).

Dando luz à questão no Brasil, a Exposição de Motivos do Poder Executivo do texto original da Lei de Lavagem de Dinheiro é bastante enfática:

⁴ Cap. V – *El objeto del delito de blanqueo de capitales* – 6. *Especial referencia al delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales*

“[...] o projeto não inclui nos crimes antecedentes, aqueles delitos que não representam agregação, ao patrimônio do agente, de novos bens, direitos ou valores, como é o caso da sonegação fiscal. Nesta, o núcleo do tipo constitui-se na conduta de deixar de satisfazer obrigação fiscal. Não há, em decorrência de sua prática, aumento de patrimônio com a agregação de valores novos. Há, isto sim, manutenção de patrimônio existente em decorrência do não pagamento de obrigação fiscal” (BRASIL, 1996, item 34).

Ou seja, não se incluiu o delito fiscal como crime antecedente, à época, pois este não gera produto algum, a não ser o quantum economizado pelo não pagamento (BADARÓ; BOTTINI, 2019, p. 112). Nesse sentido, passa-se à análise de posicionamentos favoráveis e contrários à possibilidade de que os crimes tributários sejam considerados antecedentes à lavagem de dinheiro, seguindo os critérios expostos por TUMBIOLO TOSI (2016).

3.2 POSICIONAMENTOS FAVORÁVEIS

3.2.1 Teoria da causalidade

BLANCO CORDERO é responsável pelo desenvolvimento de extensa pesquisa acerca do tema ora em debate. Em sua obra “*El delito de blanqueo de capitales*” (BLANCO CORDERO, 2015), diversas vezes aqui citada, o autor defende a possibilidade de que os valores sonegados sejam considerados como originados no delito fiscal, podendo, portanto, serem considerados produto do crime, dado que, inexistente o delito fiscal, tais valores não mais integrariam o patrimônio do agente.

O autor analisa a questão sob a perspectiva da teoria da causalidade, no Brasil também chamada de teoria das equivalências ou *conditio sine qua non* (BLANCO CORDERO, 2015, pp. 509-510), para quem é possível considerar que há um bem proveniente de atividade ilícita quando, suprimida, o bem desaparece em sua configuração atual⁵.

Para o jurista espanhol, portanto, há incremento patrimonial no crime fiscal com bens que, de outro modo que não através do delito, não fariam mais parte do patrimônio do agente (BLANCO CORDERO, 2015, p. 510).

Como já mencionado acima, o Tribunal Supremo espanhol tratou da questão no caso *Ballena Blanca*, quando, com voto quase que exclusivamente fundado em

⁵ Já discorrido no item 1.3 do presente.

texto de BLANCO CORDERO, concluiu-se que a cota sonegada ao Fisco pode constituir objeto material do crime de lavagem de dinheiro (ESPANHA, STS 8701/2012, 2012).

Para PITOMBO (2003, p. 111), aplica-se a teoria da causalidade entre o crime antecedente e os bens, objeto material da lavagem, visto que, “se tal delito prévio for mentalmente suprimido, os referidos bens desaparecem”.

BADARÓ e BOTTINI (2019, pp. 112-113) defendem que os crimes contra a ordem tributária “produzem resultado *material*, e por isso geram *produto*”⁶ (grifo dos autores). Para os autores, sustentar o contrário – que o crime tributário não gera produto porque os bens já integravam o patrimônio do contribuinte de forma lícita - não parece adequado, quando exemplificam:

Imagine-se um servidor público que aceita praticar ato de ofício no interesse ou benefício de uma empresa de cartão de crédito, em troca do não pagamento de uma fatura daquele mesmo cartão de 10 mil reais. Ainda que todo o patrimônio deste servidor tenha origem lícita, uma parcela, no valor de 10 mil reais, transformou-se em maculada, porque remanesceu em decorrência de um comportamento ilícito. (BADARÓ; BOTTINI, 2019, p. 113).

Para os autores, portanto, a origem lícita dos recursos não impede sua transformação em ilícita por se relacionar posteriormente com um ato criminoso, sendo que, a posterior ocultação ou dissimulação dos bens ou valores caracterizará a lavagem de dinheiro (BADARÓ; BOTTINI, 2019, p. 113).

3.2.2 Afetação patrimonial

Outra vertente favorável ao reconhecimento do delito fiscal como antecedente defende que os valores sonegados são produto do crime e não se pode considerar que sua origem seja uma atividade econômica ilícita. Segundo TOSI (2016, p. 27), para essa corrente, esses valores já são originados afetos a determinado fim: a transferência ao Fisco a título de tributos. Assim sendo, embora estejam no patrimônio do agente, não lhe pertence, estando afetados ao pagamento de tributos (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 17).

Tal posição é defendida por MÁRQUEZ DE PRADO (2014, p. 73), chamando-a de “*teoría del patrimonio afecto a um fin*”, a qual entende que a falta de pagamento do

⁶ Os autores indicam, inclusive, que a quota tributária iludida pode ser considerada como bem, referenciando o posicionamento de BLANCO CORDERO (2015, p. 508).

tributo em determinada data, faz com que o contribuinte esteja em posse de um bem que não lhe pertence, não ensejando mera economia, mas sim efetivo incremento patrimonial.

3.2.3 Outros posicionamentos

Diversos posicionamentos podem ser encontrados na doutrina defendendo a capacidade do crime tributário gerar produto de crime para fins de lavagem de dinheiro.

Talvez um dos mais simplistas diga respeito à inexistência de exceção a qualquer delito quando da exclusão do rol taxativo, não havendo motivo, portanto, para exclusão dos delitos fiscais (MALLADA FERNÁNDEZ, 2012, p.1).

Pensando, também, na arrecadação tributária como bem jurídico supraindividual⁷, LOMBARDEO EXPÓSITO (2009, p. 163), defende que os cidadãos sofrem uma diminuição patrimonial quando da ocorrência de uma fraude fiscal, o que corresponde a um acréscimo patrimonial em benefício do fraudador.

BITENCOURT e MONTEIRO (2013b, p. 185) também afirmam a possibilidade de que a cota sonegada seja objeto material da lavagem de dinheiro, para quem o proveito decorrente da sonegação de tributos pode ser objeto da lavagem, bem como no caso de restituição indevida pelo Fisco.

3.3 POSICIONAMENTOS CONTRÁRIOS

A primeira linha defendendo a impossibilidade de que os delitos fiscais sejam antecedentes à lavagem de dinheiro diz respeito à origem lícita dos valores e, então, rebate a teoria de causalidade de BLANCO CORDERO. Ora, a incidência do tributo a ser iludido ocorre sobre atividade desenvolvida lícitamente, cujos valores auferidos, por conseguinte, também tem caráter lícito.

Ainda, mesmo que se considerasse a existência de um produto do crime, resta a questão acerca da estruturação da lavagem de um valor integrado ao patrimônio. Ou seja, de que forma os atos de lavagem se dariam nesse contexto, em que os

⁷ Conforme discorrido no item 2.2.

valores não são incorporados ao patrimônio pela prática criminosa. Tal discussão é brevemente abordada quando se trata da contaminação do patrimônio lícito mas, que em maiores medidas, deve ser aprofundado em futuras pesquisas.

Nesse sentido, é impossível retroceder temporalmente para contaminar e, conseqüentemente, tornar os valores ilícitos e, portanto, aptos ao cometimento dos atos de lavagem (CORNEJO COSTAS, 2012, p. 801; LUZÓN CAMPOS, 2012, p. 3). Se o dinheiro tem origem lícita, esta não se altera pela ausência de realização de alguma obrigação fiscal, permanecendo de “origem limpa”, visto que não é proveniente da prática de algum crime (MENDRONI, 2018, p.196).

Esse é, inclusive, o disposto expressamente pela Lei de Repatriação de Ativos (Lei nº 13.254/2016), *in verbis*:

Art. 2º Consideram-se, para os fins desta Lei:

[...]

II - recursos ou patrimônio de origem lícita: os bens e os direitos adquiridos com recursos oriundos de atividades permitidas ou não proibidas pela lei, bem como o objeto, o produto ou o proveito dos crimes previstos no § 1º do art. 5º;

[...]

Art. 5º A adesão ao programa dar-se-á mediante entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização prevista no caput do art. 4º e pagamento integral do imposto previsto no art. 6º e da multa prevista no art. 8º desta Lei.

§ 1º O cumprimento das condições previstas no caput antes de decisão criminal extinguirá, em relação a recursos, bens e direitos a serem regularizados nos termos desta Lei, a punibilidade dos crimes a seguir previstos, praticados até a data de adesão ao RERCT:

I - no art. 1º e nos incisos I, II e V do art. 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990;

Ou seja, sobredita previsão legal concorda com o posicionamento de que os crimes tributários, assim como o crime de evasão de divisas, não são capazes de alterar o caráter da procedência de bens originalmente lícitos (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 38).

Seguindo o mesmo entendimento, SALOMÃO NETO (2014, p. 547) assevera que a “economia” proveniente da prática do delito tributário não gera qualquer produto desse crime, visto que feita a partir de ganhos oriundos de atividade lícita, mesmo que conduzida de forma irregular pela falta de contabilização na forma da lei.

Para TUMBILOLO TOSI (2016, p. 40), classificar valores lícitamente obtidos que, pelo não pagamento de tributos, permanecem no patrimônio do sujeito, como objeto

material da lavagem “parece uma interpretação expansiva e contrária à própria lógica da lei”.

Vê-se que tal posição parece desconsiderar pressuposto elementar dos crimes tributários, qual seja, a fraude. É evidente que, via de regra, a tributação ocorre sobre atividade lícitamente desenvolvida, sendo exceção os casos de aplicação do princípio *non olet*.

Entretanto, o *caput* do art. 1º da Lei nº 9.613/98 dispõe que os bens, direitos e valores são “provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal”. O termo “proveniência”, por sua vez, remete a “origem, fonte, procedência”. A semântica do termo e a interpretação restritiva, que deve orientar as normas penais incriminadoras no Estado Democrático de Direito, não permite admitir, quanto a um mesmo ativo, detido pela mesma pessoa, a existência de duas origens, mesmo que apreciadas em momentos distintos (SILVA; SILVEIRA, 2015, p. 122).

Essa é a lógica, inclusive, trazida pela sobredita Lei de Repatriação de Ativos, visto que a ilicitude, no caso do crime tributário, não é da proveniência dos ativos em si, mas da conduta do agente do crime fiscal em não recolher o tributo devido mediante fraude (SILVA; SILVEIRA, 2015, p. 14), o que, de acordo com sobredita legislação, não tem o condão de macular a origem do bem, conforme mais acima apontado.

Tosi (2016, p. 41), ainda, ao tratar da questão da afetação patrimonial, defende que a “existência de uma dívida não tem o condão de transferir, automaticamente, a titularidade do patrimônio” e, portanto, o mero não pagamento de tributos indevidos, e sua respectiva “economia”, não seriam aptos a contaminar o patrimônio e ensejar a lavagem de dinheiro.

Outro fator que se coloca contrário à configuração do crime de lavagem de dinheiro decorrente de infração penal tributária é a existência de dolo específico do tipo.

Para a configuração do delito de lavagem, é necessário que o agente, tendo consciência de que o dinheiro seja produto de crime, queira ocultá-lo ou dissimular sua origem. No caso dos delitos tributários, a intenção do agente, depois de obter os recursos através de atividades lícitamente desenvolvidas, é de “sonegar” o tributo, e não de “ocultar” ou “dissimular” a origem dos valores (MENDRONI, 2018, p. 196).

Haveria, nesse caso, confusão do *iter criminis* entre o delito fiscal e a lavagem de dinheiro, de forma semelhante à que ocorre no caso da corrupção passiva e da

lavagem, já reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da AP 470/MG (Caso *Mensalão*).

Nesse sentido, TOSI (2016, pp. 66-67) defende que a lavagem de dinheiro seria um pós-fato coapenado, em uma relação de consunção, visto que a “ocultação”, parte do núcleo tipológico da lavagem, seria “mero exaurimento da conduta anterior, consequência natural da prática do delito e, portanto, ato posterior coapenado”.

No mesmo sentido do decidido na AP 470/MG, a autora aponta que nem todo caso de lavagem de dinheiro será consumido pelo crime tributário praticado pelo mesmo autor, dependendo, então, da comprovação de atos posteriores autônomos de ocultação ou dissimulação (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 67).

3.4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E RESTITUIÇÕES INDEVIDAS

Diante da controvérsia exposta, defende-se que só haverá objeto material de lavagem nos casos em que haja efetivo incremento patrimonial para o agente, fruto do crime fiscal. Isso ocorreria em duas hipóteses: **a)** crimes tributários nos casos de responsabilidade tributária e **b)** restituições indevidas obtidas através de fraude (TUMBILOLO TOSI, 2016, pp. 41-42).

A responsabilidade tributária é regida pelo art. 121 do CTN, que no inciso II de seu parágrafo único estabelece a possibilidade de que o sujeito passivo possa ser, além do contribuinte, o “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (BRASIL, 1966).

A possibilidade acima descrita, então, ocorreria nos casos em que há “terceira pessoa vinculada de fato ou de direito ao respectivo fato gerador”, sendo essa vinculação garantida de ressarcimento do ônus tributário (COELHO, 2020, p. 460).

Não há que se falar, entretanto, em pagamento de dívida de outrem, visto que o substituto paga tributo do qual ele próprio é sujeito passivo – “embora o substituído é quem *devesse* ser sujeito passivo” (COELHO, 2020, p. 461, grifo do autor).

Os valores que devem ser repassados ao Fisco, portanto, são previamente recolhidos do contribuinte “de fato”. Ou seja, os bens não se encontram no patrimônio do responsável em virtude de uma atividade econômica lícita própria, mas sim de uma obrigação legal. Na hipótese de não serem repassados ao Fisco no prazo devido, haveria incremento patrimonial causado pelo ato ilícito (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 42).

Exemplo trazido por TOSI (2016, p. 43) é o caso das contribuições previdenciárias, para as quais o art. 30 da Lei nº 8.212/1991 dispõe:

[...]

I - a empresa é obrigada a:

- a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;
- b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).
- c) recolher as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 23, na forma e prazos definidos pela legislação tributária federal vigente;

Nesse caso, as contribuições não repassadas ao Fisco poderiam ser caracterizadas como produto de crime, pois não pertencem ao agente, “mas sim – e apenas nesse caso – já surgiram afetas ao recolhimento ao Fisco” (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 43).

Seguindo a mesma linha de raciocínio, a lógica da existência de produto do crime pode ser aplicada aos casos em que, pela prática de alguma fraude, o contribuinte recebe restituição à qual não faria jus senão pela atividade delituosa (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 44).

Exemplifica TOSI (2016, p. 44) o caso do contribuinte que, objetivando reduzir a base de cálculo do imposto sobre a renda, adquire recibos médicos falsos, incorrendo assim, em tese, na prática do crime previsto no art. 1º, IV da Lei nº 8.137/1990. Da apuração anual do imposto, então, seria constatado que o contribuinte faz jus à restituição de parte dos valores “pagos”, os quais não seriam a ele devidos senão pela prática do ilícito.

Para a autora, por conseguinte, a quantia recebida poderia ser considerada como objeto material da lavagem de dinheiro, visto que não há mera manutenção no patrimônio de valores sonegados ao Fisco. Em verdade, há efetivo acréscimo patrimonial, o qual provém diretamente da prática do crime tributário e, portanto, constitui produto de crime, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.613/1998 (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 44).

TOSI (2016, p. 45) afirma, entretanto, que em ambas as hipóteses aventadas (responsabilidade tributária e restituições indevidas), os valores que teoricamente

poderiam ser considerados “produto de crime” já tem aparência lícita, não havendo sentido em tratar de lavagem. Conclui, então, que não haveria hipótese concreta para se tratar de crimes tributários como antecedentes da lavagem de dinheiro.

Afora as razões expostas nesse capítulo, exsurtem outras problemáticas ao assumir a possibilidade de que o crime tributário gere produto de crime passível de lavagem de dinheiro.

3.5 SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Quando se trata de delito tributário, por óbvio, há necessidade de se pensar na coligação entre o âmbito penal e o administrativo. Nesse aspecto, merecem especial atenção os efeitos trazidos pela edição da Súmula Vinculante nº 24 pelo Supremo Tribunal Federal.

Isso se dá em razão de o elemento objetivo do delito de lavagem de capitais constituir-se na ocultação ou dissimulação de natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal, conforme disposto no art. 1ª da Lei nº 9.613/98.

A exigência do exaurimento da via administrativa para propositura da ação penal do crime tributário, portanto, tem influência direta quando se pretende que este seja delito antecedente à lavagem de dinheiro.

Afora a questão da constituição ou não de produto do crime a partir do delito tributário, a análise da consumação desse também se faz necessária na medida em que deve ser verificado o momento a partir do qual poder-se-ia considerar constituído o objeto material do crime de lavagem de dinheiro.

Desde a edição da Súmula nº 609 pelo STF, a mais alta corte brasileira entendia pela possibilidade de promoção da ação penal, por parte do Ministério Público, por crime de sonegação fiscal, pelo que restou o seguinte afirmado: “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.

Ora, desde então já se confunde a questão de natureza processual, relativa à ação penal, com a questão de direito penal substantivo, acerca da consumação do crime de supressão ou redução do tributo previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, com o que concorda o Prof.º HUGO BRITO DE MACHADO (2013, p. 111).

Para o autor, sobredita tese acerca da ação penal por crime de sonegação fiscal foi fruto de interpretação equivocada da doutrina italiana, país no qual a legislação evoluiu em sentido inverso à brasileira (MACHADO, H. B., 2013, p. 111-112).

Nesse sentido, BRITO DE MACHADO (1996, p. 233) afirma que a tese parece ter origem em MANZINI (1952, apud BRASIL, STF, 1973), cujas lições foram invocadas no julgamento do Recurso de Habeas Corpus nº 50.523/SP pelo STF. No citado julgamento foi concluído que o juiz não estaria obrigado a aguardar o esgotamento da via administrativa para movimentação da ação penal, além de que o julgamento do delito em nada estava vinculado a eventual solução dada na instância administrativa. Era possível, portanto, uma absolvição em sede administrativa e uma condenação criminal, o que, de certa forma, viola o conceito de *ultima ratio* do Direito Penal.

O entendimento do STF acima exposto foi alterado no julgamento do HC nº 81.611/DF, quando o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE postulou a necessidade de prévio esaurimento da via administrativa para a propositura da ação penal por crime de supressão ou redução do tributo, salientando tratar-se de condição objetiva de punibilidade.

O defendido pelo Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, então, era que, estando pendente o procedimento administrativo fiscal, estar-se-á diante de “incerteza objetiva” em relação à existência e o conteúdo da obrigação tributária (BRASIL, STF, 2005, voto relator). A tese levantada pelo Relator, de ausência de justa causa, contudo, não se tornou pacífica. Em verdade, basta a análise dos votos dos demais componentes para que se verifique a ausência de concordância.

Nesse sentido, cumpre destacar a divergência inaugurada pelo ministro CEZAR PELUSO, o qual afirmou que o conceito de tributo se trata de elemento normativo do tipo, cuja configuração somente se dá com a existência de obrigação jurídico-tributária exigível. Esse elemento, então, tem sua definição, de acordo com o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), dada privativamente pela autoridade administrativa (BRASIL, STF, 2005, pp. 189-90). Haveria, no caso, ausência de tipicidade quando não esgotada a via administrativa fiscal.

A ementa do acórdão, todavia, deixou de lado a discussão acima exposta, limitando-se a mencioná-la, constando, ainda, a necessidade de decisão definitiva do processo administrativo de lançamento para persecução penal dos delitos tributários.

Assim, para que a tese pudesse prevalecer, portanto, é que foi editada a Súmula Vinculante nº 24, sem a qual a jurisprudência continuaria controversa e muitos órgãos do Poder Judiciário continuariam por admitir a persecução penal independentemente do exaurimento da via administrativa (MACHADO, H. B., 2013, p. 113).

Ao fim e ao cabo, mesmo que reconhecida pelo Min. CEZAR PELUSO na Proposta de Súmula Vinculante nº 29⁸, que culminou na edição da súmula, a discussão parece ter sido ignorada uma vez mais, dado que a redação final da súmula restou: “*não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*” (BRASIL, 2009).

Admite-se, por conseguinte, a tese anteriormente aventada pelo Ministro, deixando de lado a divergência entre elemento normativo do tipo e condição objetiva de punibilidade, tudo pela indiscutível finalidade de superar a controvérsia em torno do prévio exaurimento da via administrativa para que seja admitida a ação penal pelo crime de supressão ou redução de tributo (MACHADO, H. B., 2013, p. 113).

3.5.1 Consumação do delito tributário

Superada a questão acerca da constituição definitiva do crédito tributário por parte do STF, desvela-se novo elemento crítico na apuração do delito tributário o momento de sua consumação após o disposto na Súmula Vinculante nº 24.

Ora, em momento anterior à súmula, resta claro que a consumação do delito se dava com a efetiva supressão ou redução do tributo, visto que não se vinculava à apuração administrativa do crédito tributário.

Diversas são as problemáticas que surgem com a afirmação de que o delito não se *tipifica* sem o prévio exaurimento da via administrativa. Pode-se citar a questão da continuidade delitiva, visto que o art. 71 do CP tem sua aplicação pressuposta à consumação de vários crimes. Também surgem dúvidas quanto à consumação do delito por parte de servidores públicos, o que não se amoldaria ao disposto no art. 13, §1º do CP e poderia fazer com que a consumação do crime, por exemplo, ocorresse

⁸ Objeto da súmula é a conclusão da Corte de que não há possibilidade de exercício de ação penal antes da apuração da existência certa do crédito tributário (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, 2009. Manifestação Ministro Cezar Peluso, p. 18).

após a morte do agente (ROCHA JR., 2014, p. 3). Ainda, praticantes da conduta de supressão e redução de tributo, a quem aproveitasse a decadência tributária, não teriam sequer cometido crime.

Para além dos aventados problemas, restringe o objeto do presente trabalho, a situação de dúvida quanto ao momento a partir do qual os valores objeto da sonegação fiscal passam, efetivamente, a ser produto do crime tributário e, em tese, passível de constituir objeto material da lavagem de dinheiro.

Diante do acima exposto, podem ser tiradas duas conclusões divergentes entre si.

A primeira afirma que o crime tributário estaria consumado somente após o lançamento definitivo, o qual se constitui apenas após exaurida a via administrativa.

A segunda, entretanto, defende que a consumação se dá no momento da notificação ao contribuinte do lançamento fiscal, nas hipóteses de lançamento, ou quando o contribuinte traz ao conhecimento da Administração o documento produzido, nas hipóteses de autolançamento. Isso porque, tributo é objeto material dos crimes tributários e elemento normativo do tipo (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 78).

TOSI (2016, p. 79) traz, como reforço à argumentação, o posicionamento de PISCITELLI (2007, p. 77), para quem se faz impossível a afirmação da ocorrência do crime contra a ordem tributária, delito material, sem que haja comprovação efetiva da redução ou supressão do tributo com a formalização da relação jurídica pela autoridade administrativa. Argumenta, contudo, que não é necessário o encerramento do procedimento administrativo para que o crédito tributário seja constituído definitivamente, salientando que a sujeição do lançamento à revisão ou modificação no curso do processo administrativo não tira dele o caráter de definitividade.

Considerando, portanto, o tributo como elemento normativo do tipo, o qual se perfaz quando do lançamento fiscal (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 79), resta dúvida quanto à função do esgotamento da esfera administrativa no aspecto do crime tributário.

Conforme citado, e concordando com a manifestação do Min. CEZAR PELUSO, BRITO MACHADO (2008, p. 410) assevera que a constituição definitiva do crédito fiscal seria elemento normativo do crime, sem o qual a conduta típica não se consumaria, visto que só depois da decisão de última instância da autoridade administrativa, é que se pode afirmar presente esse elemento do tipo.

Essa posição é criticada por BITENCOURT e MONTEIRO (2013a, p. 65), que questionam a falta de argumentos jurídico-dogmáticos, propriamente penais, no tratamento da sobredita questão multidisciplinar.

Os autores, então, afirmam que a conclusão do procedimento administrativo deve ser entendida como condição objetiva de punibilidade, na linha do apontado pelo Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Isso se daria em razão da finalidade acima exposta acerca dos recursos administrativos, ou seja, a certeza e liquidez do crédito tributário (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 75).

Deve ser adotada, entretanto, posição nem tão ao céu, nem tão à terra. A eventual interposição de recurso administrativo tem o único condão de suspender a exigibilidade do crédito, a qual retira a eficácia da norma individual concreta anterior, responsável pela previsão da obrigação do sujeito passivo de pagar o tributo (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 82).

O que ocorre, portanto, é que nova norma, posterior à que prevê a obrigação, retirou a eficácia da primeira. Assim, a persecução penal deve ser obstada pela ausência de eficácia dessa norma.

Pode se entender, por conseguinte, que o esgotamento da esfera administrativa é melhor entendido como questão prejudicial, conforme previsto no art. 93 do CPP – ainda que se trate de decisão administrativa e não do juízo cível. Na duração do procedimento administrativo, o lançamento, embora definitivo, não dispõe de eficácia e não produz efeitos sequer no âmbito administrativo, quem dirá no criminal (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 83).

3.5.2 Contaminação dos valores sonegados

A Lei de Lavagem de Dinheiro não indica a necessidade de sentença condenatória pelo delito antecedente para a persecução do branqueamento. Entretanto, esse somente se aperfeiçoa com o objeto material do crime anterior.

MORAES PITOMBO (2003, pp. 129-132), inclusive, afirma que o delito antecedente é elemento objetivo do tipo de lavagem, pelo que deve ser evidenciado para a plena tipicidade da infração posterior. Em verdade, no curso da instrução criminal, a acusação tem de provar que os bens, objeto da suposta lavagem, provêm de crime antecedente do qual não se tenha dúvida da ocorrência.

Ainda que não se trate da melhor resposta jurídica, a Súmula Vinculante nº 24 não deixa dúvidas: não se *tipifica* crime contra a ordem tributária antes do exaurimento da via administrativa. Assim, se mostra impossível a persecução penal da lavagem sem que se tenha esgotado a via administrativa, ou seja, sem que se tenha, *de fato*, consumado o delito tributário.

Nesse sentido, concordam BADARÓ e BOTTINI (2019, p. 111-114), os quais defendem a possibilidade de que crimes fiscais sejam antecedentes à lavagem, mas que indicam a exigência da constituição definitiva do crédito tributário para que exista a materialidade típica do delito fiscal, no caso, antecedente.

Então, qualquer processo ou até mesmo investigação por lavagem de dinheiro, cujo crime antecedente seja tributário, demandará a constituição definitiva do crédito tributário, sem a qual, conforme comando da Súmula Vinculante nº 24, não há tipicidade e, por conseguinte, não há infração anterior (ESTELLITA; BOTTINI, 2012, p. 2).

Em contraponto ao entendimento acima mencionado, deve ser salientado o julgamento da Rcl 28.147 AgR/MS, no qual o Supremo Tribunal Federal já decidiu pela possibilidade de mitigação da incidência da Súmula Vinculante nº 24. No caso, o entendimento do Min. Luiz Fux foi mantido por unanimidade, e dispunha que quando há uma pluralidade de delitos sendo investigados concomitantemente, as diligências investigatórias são viáveis, não havendo incidência imediata da susodita Súmula.

Ainda, conforme acima defendido acerca da consumação no momento do lançamento tributário, vê-se que os valores provenientes do delito fiscal “contaminam-se” já nesse momento. Remanesce, portanto, discussão a respeito da possibilidade de processamento criminal do autor pelo branqueamento de capitais quando a exigibilidade do crédito se encontra suspensa pelo procedimento administrativo (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 85).

TOSI (2016, p. 85) defende, então, a aplicação do conceito de questão prejudicial, também, no que tange à lavagem de dinheiro. Isso, pois, para análise da ocultação ou dissimulação de bens, faz-se necessária a certeza acerca desses bens e se eles constituem produto de um delito, o que, com a eficácia do lançamento fiscal suspensa, não é possível.

Disso, exsurge outra questão: é possível a persecução penal dos atos de lavagem praticados entre a constituição do crédito tributário e o encerramento da via administrativa?

Em resposta à pergunta anteriormente formulada, parece possível a adoção de duas soluções.

A primeira, de BLANCO CORDERO (2015, p. 514), para quem, nessa hipótese, o contribuinte poderia estar em erro de tipo, de desconhecimento do elemento típico, ou seja, o fato de que as quantias ocultadas ou dissimuladas eram provenientes de crime.

A segunda discorda, contudo, do posicionamento do autor espanhol, partindo do pressuposto da consumação no momento do lançamento fiscal. Nesse momento, por conseguinte, e como já indicado acima, é que se daria a contaminação dos bens fruto de crime tributário.

Para TOSI (2016, p. 86), sobredita suspensão da exigibilidade do crédito em questão, embora obste a persecução penal até o esaurimento da via administrativa, não obsta a prática desse crime. Ou seja, apesar de necessário o encerramento do processo administrativo fiscal, atos de ocultação e dissimulação praticados anteriormente ao término poderão ser caracterizados como lavagem de dinheiro.

Entretanto, se pensada a partir da estrita interpretação da Súmula Vinculante, a história muda de figura. PELELLA (2013, p. 356) assevera que, enquanto pendente decisão na seara tributária, “o fato, podemos dizer, experimenta um estado de latência típica. Em palavras mais simples: o fato ainda não é típico”. Na prática, a instância penal está submissa à administrativa pela definição da Súmula.

Assim, BONFIM (2017, p. 229), utilizando a lógica de PELELLA, que a inexistência de consumação do delito fiscal conduz à conclusão de que, se crime tributário ainda não existe, e ausente constituição definitiva do crédito tributário, nenhum ato de ocultação/dissimulação da origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade do montante equivalente ao da parcela sonogada já significará lavagem de dinheiro. Isso, pois dada parcela não pode ser afirmada como proveniente de infração penal tributária – ao menos, ainda – visto que essa não se consumou.

Nesse ponto, e sem pretensão de exaurir o tema, cabe discussão acerca do caráter instantâneo ou permanente da lavagem de dinheiro. Levando em conta a prática de atos de lavagem antes da constituição definitiva do crédito tributário, as condutas somente poderão ser consideradas típicas, adotado o entendimento de que a lavagem se trata de crime permanente, seja constatada da manutenção da ocultação ou dissimulação após o lançamento do tributo. Por sua vez, considerado como delito instantâneo, deve-se demonstrar a ocorrência de novas movimentações, hábeis a

aprofundar a ocultação ou a dissimulação da origem dos valores sonegados (BONFIM, 2017, p. 230).

3.6 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE COM O PAGAMENTO DOS TRIBUTOS

Ultrapassada a questão do exaurimento administrativo para a tipificação do crime tributário, outra peculiaridade que se põe quando se pretende considerar o delito fiscal como antecedente à lavagem diz respeito à extinção da punibilidade com o pagamento dos tributos.

Sem prejuízo às hipóteses de extinção da punibilidade previstas no art. 109 do Código Penal, cujo caráter é geral e de aplicação irrestrita, cabe tecer considerações acerca da modalidade especial de extinção da punibilidade no que se refere aos delitos previstos na Lei nº 8.137/1990.

Para HUGO BRITO DE MACHADO (2015, p. 23) atualmente vigora a fórmula da extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário a qualquer tempo, consagrada pela jurisprudência do STF, inobstante a resistência de setores do Ministério Público.

A Lei nº 8.137/1990 previa em seu art. 14 a extinção da punibilidade dos crimes definidos em seus arts. 1º a 3º com a promoção do pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia, disposição legal que foi revogada com o advento da Lei nº 8.383/1991, mais especificamente em seu art. 98.

Para RUI e TATIANA STOCO (2016, p. 175) a medida foi acertada, pois o legislador havia convertido o Direito Penal em veículo espúrio e mero cobrador de tributos, de modo que apenas os remissos incorreriam nas sanções da lei penal, incidindo, assim, na questão da mera prisão por dívida, expressamente vedada pelo inciso LXVII do art. 5º da Constituição Federal, excepcionada a dívida por alimentos.

Ocorre que, com a edição da Lei nº 9.249/1995, em seu art. 34, voltou a prever-se a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, novamente, antes do recebimento da denúncia. Alteração relevante, portanto, veio com o advento da Lei nº 10.684/2003, que passou a determinar, em seu art. 9º, §2º, a extinção da punibilidade sempre que a “pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”.

Ou seja, foi criada possibilidade de que o pagamento da integralidade dos tributos/contribuições e acessórios fosse feito a qualquer tempo para extinção de punibilidade do delito (TUMBIOLO TOSI, 2016, p. 90).

Entretanto, a Lei nº 12.382/2011 trouxe nova alteração atinente ao tema, restrita aos casos de parcelamento tributário, estabelecendo que a pretensão punitiva só será suspensa se o pedido de parcelamento for feito anteriormente ao recebimento da denúncia (art. 83, §2º). Houve manutenção, contudo, da extinção da punibilidade pelo pagamento dos débitos parcelados.

Dessa forma, a Lei nº 12.382/2011 criou duas situações distintas dentro de nosso ordenamento. A primeira é a do contribuinte que, optando pelo parcelamento dos tributos, deverá fazê-lo até o recebimento da denúncia para que seja suspensa a punibilidade do crime (art. 83, §§2º e 4º da Lei nº 9.430/96). A segunda é a do contribuinte que, desejando adimplir o tributo devido, tem a possibilidade de fazê-lo até o trânsito em julgado da sentença condenatória (art. 9º, §2º, da Lei nº 10.684/2003 e jurisprudência dos tribunais superiores) (TUMBIOLO TOSI, 2016, pp. 91-92).

Nesse sentido, DA ROSA (2015, p. 30) assevera que a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida é uma forma de o Estado demonstrar o seu interesse na arrecadação tributária.

Para ROCHA JR (2011, p. 36), contudo, a alteração no tocante à extinção da punibilidade trazida pela Lei nº 12.382/2011, por não ter sido originada em Projeto de Lei, discussões das CCJ's das casas legislativas, mas sim de medida provisória que visava tão somente o reajuste do salário-mínimo, contraria indubitavelmente o princípio da legalidade. Isso se dá pela instituição de norma penal que reduz garantias do cidadão por meio de Medida Provisória, o que é vedado pelo art. 62, §1º, alínea "b" da Constituição Federal.

TURBIANI (2016, p. 11), por sua vez, defende que a previsão do art. 2º, §1º da Lei nº 9.613/1998 é clara ao demonstrar que o crime de lavagem de dinheiro subsistirá ainda que pago integralmente o débito tributário do crime fiscal que lhe seria antecedente.

Tal posicionamento é corroborado por PITOMBO (2003, p. 118), BADARÓ e BOTTINI (2019, pp. 98-99) e por TOSI (2016, p. 93), os quais fundamentam-no na acessoriedade limitada do delito de lavagem de dinheiro, não importando para a configuração da lavagem a reprovação do sujeito ativo do crime anterior.

3.7 PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

A aplicação do princípio da insignificância no Direito Penal brasileiro, por si só, já é motivo de polêmicas e calorosas discussões doutrinárias e jurisprudenciais, o que se acentua no âmbito dos crimes tributários.

FRANCISCO DE ASSIS TOLEDO (1986, pp. 121-122), um dos pioneiros no estudo da insignificância no Brasil, associa o conceito do princípio à “gradação qualitativa e quantitativa do injusto, permitindo que o fato insignificante seja excluído da tipicidade penal”.

CARLOS VICO MAÑAS (1994, p. 81), também pioneiro no estudo da bagatela no país, definiu o princípio como instrumento de interpretação restritiva, fundado na concepção material do tipo penal, por intermédio do qual é possível “alcançar a proposição político-criminal da necessidade de descriminalização de condutas que, embora formalmente típicas, não atingem de forma socialmente relevante os bens jurídicos protegidos pelo direito penal”.

ZAFFARONI e BATISTA (2010, p. 229), de forma sucinta, definem-no como aquele “segundo o qual as afetações diminutas do bem jurídico não constituem lesão relevante para fins de tipicidade objetiva”.

Para PINTO (2019, p. 84), portanto, para aplicação do princípio faz-se um cotejo entre o desvalor do ato praticado pelo agente e aquele exigido pelo conteúdo do injusto, excluindo-se a tipicidade daqueles que não apresentam um grau mínimo de reprovabilidade social.

A jurisprudência, entretanto, e principalmente a do Supremo Tribunal Federal, diverge radicalmente sobre a aplicabilidade e reconhecimento da existência da insignificância no ordenamento jurídico brasileiro. Foi com o julgamento do HC 84.412, em outubro de 2004, que a orientação passou a se consolidar.

No julgamento, de relatoria do Min. CELSO DE MELLO, o STF tratou de uma condenação em 8 (oito) meses de reclusão pelo crime de furto. O objeto: uma fita de videogame, no valor de R\$25,00.

Tecidos comentários sobre exclusão ou afastamento da tipicidade penal nos casos insignificantes, o relator inova, trazendo “requisitos” para aplicação e aferição do relevo da tipicidade material, senão vejamos: **a)** a mínima ofensividade da conduta do agente; **b)** nenhuma periculosidade social da ação; **c)** reduzidíssimo grau de

reprovabilidade do comportamento e **d)** inexpressividade da lesão jurídica provocada (BRASIL, STF, 2004).

Cumprе ressaltar que, apesar de no curso do voto mencionar precedentes e construções doutrinárias acerca do princípio, nada se fala sobre os fundamentos para a construção dos vetores acima apontados. Inobstante, após essa decisão, paradigmática, confirmou-se a existência do princípio e sobreditos vetores passaram a nortear a aplicação desse.

Quanto aos crimes tributários, em que pese o STF⁹ tenha estabelecido parâmetro objetivo, baseado no art. 20¹⁰ da Lei nº 10.522/2002, o qual, por sua vez, remete às Portarias nº 75 e 130 do Ministério da Fazenda¹¹, sua fundamentação dogmática ainda é vacilante.

Deve-se pontuar, inclusive, que durante aproximadamente 3 anos houve divergência no entendimento quanto ao limite objetivo de R\$ 20.000,00 entre STJ e STF. O panorama somente se alterou com o julgamento, em 2017, do REsp nº 1.688.878/SP, de relatoria do Min. SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, que teve afetação ao Tema Repetitivo 157 e, finalmente, posicionou o STJ em consonância ao entendimento já externado pela Suprema Corte.

Nas palavras de MARIANA TUMBILOLO TOSI (2016, p. 103), a maioria dos julgados do Tribunal assume que o princípio “atua – **objetivamente** – excluindo a tipicidade material das condutas e que, ao mesmo tempo, circunstâncias **subjetivas** do agente são relevantes para seu conhecimento” (grifos do autor).

Cabe, aqui, menção ao julgamento do HC nº 107.331 (BRASIL, STF, 2013), no qual analisou-se a aplicação da insignificância ao crime definido no art. 168-A do Código Penal, mais acima tratado, quando se entendeu que no caso de contribuição previdenciária haveria nítida lesão a bem jurídico supraindividual. Sem maiores aprofundamentos, cumpre questionar: a arrecadação tributária também não se trata de bem jurídico supraindividual?

⁹ A título de exemplo: HC nº 127.173/PR, HC nº 136.843/MG, HC nº 136.958/RS e HC mº 136.984/SP.

¹⁰ Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, por meio de requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

¹¹ Ambas preveem o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional nos casos de valores iguais ou inferiores a R\$20.000,00 (vinte mil reais)

Por fim, controvérsia interessante também se estabelece quando tratamos de tributos estaduais. Isso porque, defende-se a impossibilidade de aplicação do princípio da insignificância aos crimes envolvendo tributos estaduais pela inexistência de legislação específica no âmbito estadual.

Recentíssimos julgados do STJ e do STF, entretanto, sinalizam uma mudança de entendimento nessa questão.

Em um primeiro momento, embora temporalmente posterior, o julgamento do HC 535.063/SP (BRASIL, STJ, 2020) determinou a aplicação do princípio da insignificância no caso de crime de sonegação fiscal decorrente do creditamento indevido de ICMS no valor de R\$4.813,11.

Para tanto, o relator Min. SEBASTIÃO REIS JÚNIOR entendeu que parece encontrar amparo legal quanto à aplicação do mesmo raciocínio ao tributo estadual “especialmente porque no Estado de São Paulo vige a Lei nº 14.272/2010, que prevê hipótese de inexigibilidade de execução fiscal para débitos que não ultrapassem 600 Unidades Fiscais¹²” (BRASIL, STJ, 2020).

No mesmo sentido, porém com maior abrangência na aplicação da insignificância, o julgamento do RE 1.231.528 (BRASIL, STF, 2020), de relatoria do Min. RICARDO LEWANDOWSKI, reconheceu a validade do princípio mesmo quando parte do valor corresponder a tributos estaduais. No caso, os réus eram acusados de descaminho, iludindo tributos no valor total de R\$13.587,67, sendo R\$5.815,76 de tributos federais e R\$7.771,91 relativos ao ICMS.

Assim, o relator considerou o valor unificado dos tributos iludidos para concluir que este se encontra “aquém ao arbitrado pela Fazenda Pública para iniciar a execução fiscal [...] (o qual) atualmente, encontra-se no limite de R\$20.000,00” (BRASIL, STF, 2020). Na decisão, prejudicou-se o recurso extraordinário, com a consequente concessão da ordem de Habeas Corpus, de ofício, determinando o trancamento da ação penal pela aplicação do princípio da insignificância.

Em suma, pode-se dizer, quanto à aplicação do princípio, que há um consenso no sentido de que a baixa lesividade da conduta influi diretamente na tipicidade do crime, ou seja, a conduta insignificante – de acordo com o STF, seria atípica (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 108).

¹² O limite de 600 Unidades Fiscais foi atualizado, pela Lei Estadual nº 16.498/2017, para 1.200 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo.

Disso se infere, portanto, que nos casos de crimes tributários aos quais seja aplicado o Princípio da Insignificância, “jamais se poderá falar em lavagem de dinheiro, já que a conduta antecedente será atípica” (TUMBILOLO TOSI, 2016, p. 108).

3.8 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A CONTAMINAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍCITO

De toda a análise realizada, vê-se que não há consenso quanto à possibilidade de que os delitos tributários produzam gerem produto do crime apto a ser considerado objeto material da lavagem de dinheiro. Neste tópico consideraremos, então, a admissão da possibilidade.

Sobre o tema, BLANCO CORDERO (2015, p. 512, trad. nossa) admite expressamente a cota tributária como sendo bem procedente de um delito. Para o autor, a cota defraudada “constitui simultaneamente um prejuízo para a Fazenda Pública e um benefício para o defraudador”, o que configura “benefício ou proveito econômico *derivado do delito* suscetível de ser considerado bem idôneo do delito de lavagem de dinheiro” (grifo do autor), o que permitiria a incidência das condutas descritas no art. 301 do Código Penal espanhol¹³ em relação à cota tributária.

Vale citar o entendimento de BONFIM (2017, p. 221-222), para quem na fraude fiscal, a administração tributária é privada da receita fiscal, no montante equivalente ao do tributo não pago ou reduzido, sendo esse montante a vantagem pecuniária obtida pelo agente, à qual o legislador penal atribui relevância. Assevera, ainda, que embora não exista definição legal acerca de valor limite para a caracterização de crime contra a ordem tributária, a jurisprudência tem aplicado o princípio da insignificância para afastar a tipicidade da conduta quando o montante dos tributos iludidos não ultrapassar determinada quantia¹⁴, o que demonstra a relevância dada pelo STF e STJ ao montante de tributos evadido.

A problemática atinente à contaminação do patrimônio lícito do autor por parte da cota defraudada existe em razão do aceite, pelo *caput* do art. 1º da Lei 9.613/1998,

¹³ Incide no crime de *blanqueo de capitales* quem “[...] adquira, possua, utilize, converta, ou transmita bens, sabendo que estes têm sua origem em uma atividade delitiva, cometida por ele ou por qualquer terceira pessoa, ou realize qualquer outro ato para ocultar ou encobrir sua origem ilícita, ou para ajudar a pessoa que tenha participado na infração ou infrações a iludir as consequências legais de seus atos.” (CPe, 2010, trad. nossa)

¹⁴ Já discorrido no item imediatamente anterior (4.7).

em sua figura básica, de que o produto, direto ou indireto da infração penal antecedente, possa ser objeto do crime de lavagem de dinheiro.

Conforme apontado no item 3.1, BADARÓ (2016, p. 73) define produto do crime como a utilidade diretamente obtida com o resultado da infração antecedente, sendo que há uma total ilicitude desse bem, produto ou valor. Já no caso do produto indireto, a aplicação pura e simples da teoria da equivalência (*conditio sine qua non*), defendida por BLANCO CORDERO¹⁵, pode levar a uma ampliação exagerada das situações caracterizadoras da lavagem de dinheiro, contaminando parcela significativa dos bens, produtos e valores existentes na economia mundial.

Assim, o problema a ser enfrentado, para a imputação da lavagem, não são os casos envolvendo o produto direto do crime, mas de seu proveito ou produto indireto. O questionamento pode ser posto, de forma simplificada, a partir da teoria da equivalência: em que medida há uma limitação na relação de causalidade entre o delito e seu produto indireto?

Quanto a isso, à primeira vista, surgem duas respostas. A primeira consideraria que a ilicitude tornar-se-ia mancha indelével do bem, direito ou valor, mantendo-o indefinidamente maculado. Em sentido diverso, existiria um limite, no caso de sucessivas especificações, para que o bem ainda pudesse ser considerado apto a caracterizar-se como objeto material do crime de lavagem (BADARÓ, 2016, p. 77).

O tema não é de todo difundido na doutrina nacional, que, a exemplo de RODOLFO TIGRE MAIA, comumente estende ao máximo a proveniência indireta do bem ilícito (MAIA, 2004, p. 62). Entretanto, vê-se que no âmbito da Operação Lava Jato, entra em cena a “mescla” como modalidade de lavagem de dinheiro, no que diz respeito às doações eleitorais realizadas por empresas privadas aos partidos políticos.

A utilização da “mescla” pelo MPF tem sua origem no direito anglo-saxão, tradução do conceito de “*commingling*”, mistura de ativos de origem ilícita com ativos de origem lícita (DALLAGNOL, 2013, p. 385).

É na Alemanha, contudo, que o tema vem sendo desenvolvido com a densidade acadêmica necessária desde o início da década de 90. Por lá, prosperam basicamente duas grandes teses: a primeira corrente defende a “contaminação total”

¹⁵ Posicionamento apontado no item 3.2.1.

(“*Totalkontamination*”) enquanto a segunda prega a “contaminação parcial” (“*Teilkontamination*”). (MACHADO, L. H., 2017).

A teoria da contaminação total, então, defende que “*qualquer contaminação parcial conduziria à contaminação total*” (HUFNAGEL, 2004, p. 121, trad. nossa) e, utilizando o exemplo do autor, bastaria o depósito de um único Euro de origem ilícita para que fossem maculados milhões de Euros eventualmente presentes na conta corrente, assim como basta uma gota de óleo para contaminar milhares de litros de água. Todavia, a aplicação dessa corrente sofre restrições no país germânico (MACHADO, L. H., 2017, p. 4).

Grande crítico e referência acerca do tema, o Professor STEPHAN BARTON exemplificou a contaminação *ad infinitum* a partir da *Äquivalenztheorie*¹⁶, propondo critérios para definir quando um bem procede ou não de um delito antecedente a partir da análise entre a ilicitude inicial do bem e sua possibilidade de ser objeto da lavagem (BADARÓ, 2016, p. 78). O exemplo de BARTON é difundido¹⁷ e, inclusive, analisado por BLANCO CORDERO¹⁸.

Não somente pela equivalência dos antecedentes procedem as críticas na Alemanha em relação à *Totalkontamination*, mas, também, leva-se em consideração os princípios da proporcionalidade ou da proibição de excesso, da culpabilidade e da taxatividade (MACHADO, L.H. 2017, p. 7).

Apresenta-se como solução, então, a(s) teoria(s) da contaminação parcial, da qual surgem vertentes na Alemanha, Áustria e Suíça em razão da dificuldade de os países europeus aplicarem o conceito de lavagem como promovido pelos Estados Unidos (DELNON; HUBACHER, 2016, p. 4).

¹⁶ Teoria da equivalência dos antecedentes causais (BARTON, 1993)

¹⁷ “Um criminoso obtém a importância de 1000 DM do tráfico de drogas. Esse valor constitui um bem que é produto de um delito. Primeira transformação: o criminoso mescla esse dinheiro com o seu dinheiro (não ilícito). Com isso, forma-se a importância de 10.000. Esse novo valor seria considerado proveniente do tráfico de drogas, porque nele estariam misturados os 1.000 DM. Segunda transformação: O criminoso compra um carro, cujo preço no valor de 100.000 DM, pelo qual paga utilizando os 10.000 DM. Esse novo bem (o veículo) procede de um fato criminoso, porque uma parte do seu preço foi pago com dinheiro procedente do tráfico de drogas. Terceira transformação: o criminoso vende o automóvel, após algum tempo, por 50.000 DM. Tanto o veículo, como os 50.000 DM passarão a ser considerados bens originados de um delito, porque não poderiam ser pensados, sem as transformações anteriores. Quarta transformação (referente ao veículo): o novo comprador utiliza o veículo por algum tempo e, depois, quando já não mais tem serventia, vende para um ‘ferro-velho’ por 50 DM: tanto os destroços ou peças do carro, como os 50 DM seriam considerados bem originários do tráfico de drogas. Por outro lado, com relação aos 50.000 da terceira transformação, todas as transações em que uma parte desse dinheiro seja utilizada, gerariam bens que teriam sua origem no tráfico de drogas.” (BADARÓ, 2016, p. 78-79)

¹⁸ Na obra “*El delito de blanqueo de capitales*” p. 287 e ss.

A teoria da contaminação parcial utiliza-se de diversos critérios, como o da significância, da proporcionalidade, do equilíbrio, além da aplicação de soluções mistas (DELNON; HUBACHER, 2016, pp. 4-9), os quais, entretanto, não são objeto do presente trabalho, apesar de sua menção se fazer imprescindível.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Vê-se do histórico da criação do tipo de lavagem de dinheiro, que desde seu início há um caráter transnacional do delito, implicando, também, em uma internacionalização de sua persecução. Essa internacionalização, por sua vez, tem impacto direto no tratamento da lavagem de dinheiro no Brasil, o que é evidente quando analisado o contexto de edição da Lei nº 12.683/2012, a qual eliminou o rol taxativo de delitos antecedentes.

Sobredita alteração, então, fez com que qualquer crime, ou até mesmo contravenção, pudesse ser considerado infração antecedente à lavagem de dinheiro, inclusos os crimes tributários.

Os delitos fiscais, entretanto, guardam consigo certas peculiaridades que causam divergências doutrinárias, como quanto à aptidão de que esses gerem produto do crime que possa constituir objeto material da lavagem de dinheiro.

Embora haja posicionamentos favoráveis e contrários à possibilidade de que os crimes tributários sejam infração antecedente de lavagem, havendo menção ao produto do crime e eventual afetação patrimonial, em nosso ordenamento jurídico ainda existem outras singularidades.

A primeira delas é a Súmula Vinculante nº 24 do STF e a expressa necessidade de exaurimento da via administrativa para *tipificação* do delito previsto no art. 1º da Lei nº 8.137, o que leva à discussão quanto ao momento consumativo deste crime e a possibilidade de persecução de atos de lavagem antes do lançamento definitivo do tributo.

A segunda é a possibilidade legal de extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos, que, embora afaste a possibilidade de persecução quanto ao delito tributário, não a obsta quanto à lavagem de dinheiro.

A terceira é a aplicação do princípio da insignificância no país que, conforme demonstrado, afasta a tipicidade material do delito tributário, razão pela qual torna-se impossível a persecução pela lavagem, dada a inexistência de infração penal antecedente.

Por fim, tratou-se brevemente da possibilidade de contaminação do patrimônio lícito do autor do crime tributário, dada a dificuldade inerente à identificação da “cota sonegada”, visto que o dinheiro é bem fungível.

A conclusão que aqui se faz, por conseguinte, não visa estabelecer a (im)possibilidade de que os crimes tributários constituam infração antecedente à lavagem de dinheiro, mas sim que a discussão trata de tema complexo, envolvendo duas a três áreas do Direito (Tributário, Penal e Administrativo).

Deve o operador, portanto, seja do Judiciário, Ministério Público ou Advogado, analisar detidamente as nuances que se colocam para aplicação prática da Lei de Lavagem de Dinheiro e consequente efetivação da política criminal.

REFERÊNCIAS

DOCTRINA

ANDRADE FILHO, Edmar. O. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, Carlos. **El delito de blanqueo de capitales**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

BADARÓ, Gustavo Henrique. Lavagem de dinheiro: o conceito de produto indireto da infração penal antecedente no crime de lavagem de dinheiro. *In: Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 967/2016 - p. 73-93 – mai. 2016.

_____.; BOTTINI, Pierpaolo. **Lavagem de Dinheiro** - Aspectos Penais e Processuais Penais. 4ª. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

BARTON, Stephan. Das Tatobjekt der Geldwäsche: Wann rührt ein Gegenstand aus einer der im Katalog des § 261 I Nr. 1-3 StGB bezeichneten Straftaten her? *In: Neue Zeitschrift für Strafrecht*, München, vol. 4, p. 159 e ss. – 1993.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BITENCOURT, Cezar Roberto.; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013a.

_____.; _____. Lavagem de Dinheiro segundo a Legislação Atual. *In: Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 21, n. 102, p. 163–219, 2013b.

BLANCO CORDERO, Isidoro. **El delito de blanqueo de capitales**. 4ª ed. Navarra: Arazandi. 2015.

BONFIM, Wellington Luís de Souza. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. *In: Boletim Científico ESMPU*, Brasília, a. 16 – n. 49, p. 197-235 – jan./jun. 2017.

BORGES, Jose Souto Maior. **Lançamento tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981
CALLEGARI, André Luís. **Lavagem de dinheiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

_____.; WEBER, Ariel Barazzetti. **Lavagem de dinheiro**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

CARRARA, Francesco. **Reminiscencias de cátedra y foro**. Trad. J. Guerrero. Bogotá: Temis, 1988.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CORNEJO COSTAS, Emilio. El lavado de dinero y la evasión tributaria. *In: Revista de Derecho Penal y Procesal Penal*, n. 5, p. 795–803, 2012.

DALLAGNOL, Deltan Martinazzo. Tipologias de lavagem. *In: Lavagem de dinheiro: prevenção e controle penal*. Coordenação de Carla Veríssimo de CARLI, Andrey Borges DE MENDONÇA [et al.]. 2ª ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2013.

DA ROSA, Rodrigo Silveira. A sonegação fiscal como Infração Penal Antecedente ao Crime de Lavagem de Dinheiro. *In: Revista Síntese Direito Penal e Processual Penal*. Porto Alegre, v. 15 – n. 90, fev./mar., p. 9-33, 2015.

DELNON, Vera; HUBACHER, Marc. Geldwäscherei und Teilkontamination. *In: Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht*, Zürich, a. 2016 - ed. 3, p. 326-350, 2016.

ESTELLITA, Heloísa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____.; BOTTINI, Pierpaolo. Alterações na legislação de combate à lavagem: primeiras impressões. *In: Boletim IBCCrim*. São Paulo, n. 237, p. 2, ago. 2012.

GRECO, Luís; ASSIS, A. O que significa a teoria do domínio do fato para a criminalidade de empresa. *In: Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro*. Luís GRECO [et. al]. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

HUFNAGEL, Sven. **Der Strafverteidiger unter dem Generalverdacht der Geldwäsche gemäß § 261 StGB** – eine rechtsvergleichende Darstellung (Deutschland, Österreich, Schweiz und USA). Berlin: Tenea Verlag, 2004.

LE MOS, Bruno Espiñeira. Crime de lavagem de dinheiro: o alargamento excessivo dos tipos antecedentes e o bis in idem. *In: Crimes federais*. Organização de Bruno Espiñeira LEMOS, Rogerio Schietti Machado CRUZ, Sebastião dos REIS JÚNIOR. 2ª ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016.

LOMBARDERO EXPÓSITO, Luis Manuel. **Blanqueo de Capitales**. Barcelona: Editorial Bosch, 2009.

LUZÓN CAMPOS, Enrique. Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja McFly. *In: Diario La Ley*, n. 7818, p. 1–6, 2012.

MACHADO, Hugo Brito de. Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária. *In: Revista Brasileira de Ciências Criminais*. ano 4, n. 15, jul./set., pp. 231-239, 1996.

_____. A irretroatividade da Súmula Vinculante 24 e a prescrição impeditiva da ação penal. *In: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. v. 33.1, jan./jun. 2013. pp. 109-119. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/870/847>. Acesso em: 22 out. 2020.

MACHADO, Leonardo Marcondes. O novo crime de “lavagem de dinheiro” e a infração penal antecedente: legislação de terceira geração. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3434, 25 nov. 2012. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/23091>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MACHADO, Luís Henrique. A “mescla” no crime de lavagem de dinheiro em conta bancária sob a luz do Direito Alemão, um debate necessário no Brasil. **Consultor Jurídico**, 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/mescla-lavagem-luis-henrique-machado.pdf>. Acesso em: 26/09/2020.

MACHADO, Maira. Similar in Their Differences: Transnational Legal Processes Addressing Money Laundering in Brazil and Argentina. *In: Law & Social Inquiry*, v. 37, n. 2, p. 330–366, 22 mar. 2012. Disponível em: <<http://doi.wiley.com/10.1111/j.1747-4469.2011.01269.x>>.

MAIA, Rodolfo Tigre. **Lavagem de Dinheiro**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga. El delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales. *In: Revista Quincena Fiscal*, nº 10, 2012.

MAÑAS, Carlo Vico. **O princípio da insignificância como excludente de tipicidade no direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1994.

MÁRQUEZ DE PRADO, Ignacio Martínez-Arrieta. **El Autoblanqueo**: El Delito Fiscal como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014.

MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Crime de lavagem de dinheiro**. 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

PELELLA, Eduardo. Sobre a prescrição nos crimes tributários: a actio nata e a prejudicial administrativa. *In: CALABRICH, Bruno; FISCHER, Douglas; PELELLA, Eduardo (Orgs.). Garantismo penal integral: questões penais e processuais, criminalidade moderna e a aplicação do modelo garantista no Brasil*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, p. 339-361, 2013.

PINTO, Rafael Fagundes. **A insignificância no direito penal brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2019.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. A decisão administrativa tributária final como condição para incidência da norma que relata o crime contra a ordem tributária. *In: GARCIA, Denise Nunes e TANGERINO, Davi de Paiva (org.). Direito Penal Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PITOMBO, Antonio Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de dinheiro**: a tipicidade do crime antecedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PITOMBO, Sérgio Marcos de Moraes. **Do sequestro no processo penal brasileiro**. São Paulo: Bushatsky, 1973.

ROCHA JÚNIOR, Francisco Monteiro. Consumação do delito e prazo prescricional dos crimes tributários. *In: Boletim IBDPE*, ed. 2, ano 2, p. 2-3, 2014.

_____. O Novo Regime Jurídico da Punibilidade dos Crimes Tributários. *In: Revista Jurídica Consulex*, Brasília, p. 34-36, 2011.

SALOMÃO NETO, Eduardo. **Direito Bancário**. 2a Ed. Rev ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Gustavo Henrique de Souza e; SILVEIRA, Manuela Porto Ribeiro. Sonegação fiscal e lavagem de dinheiro – Uma análise restritiva. *In: Ciências criminais: estudos em homenagem ao professor Guilherme José Ferreira da Silva*. Belo Horizonte, D'Plácido, 2015, p. 117-128.

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 1986.

TONDINI, Bruno M. **Blanqueo de capitales y lavado de dinero: su concepto, historia y aspectos operativos**. Buenos Aires, 27 fev. 2009. Disponível em: <www.caei.com.ar>. Acesso: em 05 nov. 2020.

TUMBILOLO TOSI, Mariana. **Crimes Tributários como Antecedentes no Delito de Lavagem de Dinheiro**. 150p. Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

TURBIANI, Gustavo Castro. O crime fiscal como delito antecedente ao crime de lavagem de capitais: novas perspectivas a partir das alterações da Lei 9.613/1998. *In: Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 119, mar/abr., p. 359-386, 2016.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**. vol. 1: Parte geral. 7ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____.; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito Penal Brasileiro**. Segundo volume. Teoria do delito: introdução histórica e metodológica, ação e tipicidade. Rio de Janeiro: Revan, 2010.

LEGISLAÇÃO INTERNACIONAL

ESPANHA. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de novembro de 1995. Código Penal. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444&p=20121228&tn=1>.

_____. Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010. Dispõe sobre a prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento terrorista. Disponível em <http://www.boe.es/boe/dias/2010/04/29/pdfs/BOE-A-2010-6737.pdf>, 2010.

OUTROS DOCUMENTOS

GRUPO DE AÇÃO FINANCEIRA – GAFI/FATF. Mutual Evaluation Report. Federative Republic of Brazil. Jun, 2010. Disponível em: <<http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/mer/MER%20Brazil%20full.pdf>>.

_____. International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation. The FATF Recommendations. Paris, 2012. Disponível em: <<http://www.fatf->

126gafi.org/topics/fatfrecommendations/documents/internationalstandardsoncombatingmoneylaunderingandthefinancingofterrorismproliferation-the-fatfrecommendations.html>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 535.063, Relator: Min. SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. HC 50.253. Rel. Min. DJACI FALCÃO, 1973.

_____. _____. HC 84.412, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 2004.

_____. _____. HC 81.611, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, 2005.

_____. _____. HC 107.331. Relator: Min. GILMAR MENDES, 2013.

_____. _____. RE 1.231.528, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, 2020.

_____. _____. **Súmula Vinculante nº 24.** Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei no 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Aprovada em Sessão Plenária em 02/12/2009.

ESPANHA. Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. STS 8701/2012. Recurso de Casación no 2216/2011, sentencia no 974/2012. Relator Antonio del Moral García. 05 de dezembro, 2012. Voto Particular. Disponível em: <http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/6603543/Dolo/20130116>